أثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO 2013 على جودة التدقيق الخارجي/ دراسة ميدانية: على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

The Impact of Effectiveness of Internal Control Systems According to Framework COSO 2013 on the quality of the External Audit in Jordanian industrial Corporations

إعداد الطالب

محمود عبد المجيد العزام

إشراف الدكتور

عاطف البواب

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية / قسم المحاسبة

جامعة جرش

2015/2014

أعوذ بالله من الشيطان الرجيم

بسم الله الرحمن الرحيم

...وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا...

صدق الله العظيم

﴿سورة طه من الاية ١١٤﴾

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الدراسة والمعنونة بـــ (أثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO 2013 على جودة التدقيق الخارجي/ دراسة ميدانية:على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية).

وأجيزت بتاريخ / /

أعضاء لجنة المناقشة		**التوقيع**
1- الدكتور عاطف البواب	رئيساً مشرفاً	....
2- الأستاذ الدكتور أحمد العمري	عضواً	....
3- الأستاذ الدكتور سليمان الدلاهمة	عضواً	....
4- الدكتور إبراهيم يوسف العبادي	عضواً	....

التفويض

أنا الطالب: محمود عبد المجيد العزام، أفوض جامعة جرش بتزويد نسخ من رسالتي المعنونة:" **أثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO 2013 على جودة التدقيق الخارجي/ دراسة ميدانية:على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**"، للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

اسم الطالب: محمود عبدالمجيد العزام

التوقيع: ....

التاريخ: / /

الشكر والتقدير

يقـــــــــــال: إنهُ من علّمني حرفاً كنت له عبداً؛ أي بمعنى خادمـــاً مطيعاً، فكيف بكَ أستاذي **الحبيب الدكتور عاطف البواب** وأنت قد سهرت ليلك، وفتحت لي قلبك، وبيتك، ومكتبك خدمةً للعلم.لا شك سيدي أنك رضعت الوفاء وتنفست الانتماء حتى بلغت منازل العلمـــــــاء. بحكمتك تعلمـــــنا، وعلى دربك سرنا، وبعلمك تزودنا.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى إدارة هذا الصرح العلمي الكبير: جامعة جرش ممثلةً برئيسها وعمدائها على جهودهم الطيبة، وأخص بالذكر الدكتور جمال العفيف، والدكتور إياد ملكاوي، كما أشكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة.

وأتقدم إليكم، يا من بذلتم أوقاتكم، وأضأتم لنا سراج العلم والمعرفة، وما بخلتم يوماً، وما ترددتم لحظةً واحدة، على طريق المجد سرتم وها نحن نتابع دربكم. علمتمونا الوفاء، وأورثتمونا الانتماء، ولا عجب في ذلك؛ فأنتم تنتمون إلى جيل الكرامة والكبرياء، فلكم ودّي، ومحبتي، وإخلاصي، إليكم أساتذتي: الدكتور طلال جريرة، والدكتور أسامة عبدالمنعم، والدكتور محمد نادر العثمان، والدكتور إبراهيم فتوح .

الإهـــــداء

إلى صاحبة القلب الكبير النابض بالحياة رمز العطاء والطهر النابض في قلبها

والدتي الحبيبة أطال الله في عمرها

إلى من علمني أن لا أستسلم لقهر الزمان، وأنه بالصبر نحيا بحبٍ ووئام . .

المرحوم والدي . . . . طيب الله ثراه

إلى من حملوا معي الذكريات وأحلام الطفولة الجميلة وشفافيتها

أشقائي وشقيقاتي

إلى جميع الأحبة والأصدقاء ، وإلى كل من قدم لي العون والمساعدة في إنجاز هذه الرسالة

إلى رفيقة دربي هدى

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

قائمة المختصرات

الرقم	المعنى باللغة العربية	المدلول	الاختصار
1	المنظمات الراعية لإطار الرقابة	COSO	**Committee of sponsoring organizations**
2	معهد المدققين الداخليين	IIA	**Institute Of Internal Auditors**
3	الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC	**International Federation of Accountants**

ملخص الدراسة

إعداد

محمود عبدالمجيد العزام

إشراف

الدكتور عاطف البواب

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO 2013 على جودة التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة، قام الباحث بتصميم استبانة موزعة باليد على مدققين خارجيين بصورة عشوائية ضمن مجتمع الدراسة والمتمثلة بمكاتب التدقيق الخارجي. وتم توزيع (150) استبانة على أفراد العينة، استرد منها (117) استبانة صالحة لأغراض التحليل الإحصائي، أي بنسبة استجابة (78%) من الاستبانات الموزعة. استخدام الباحث المنهج التحليلي، لاختبار فرضيات الدراسة. وقد استخدم البرنامج الإحصائي(SPSS) لأغراض تحليل البيانات؛ وتم استخراج المتوسطات الحسابية، واستخدام اختبار (One Sample T- test).وقد تم التوصل إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمتغيرات المستقلة (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة) من وجهة نظر المدقق الخارجي في جودة التدقيق في الشركات الصناعية.

وفي ضوء ذلك أوصى الباحث أن على المدقق الخارجي تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بشكل دوري حتى يحافظ على مستوى فاعليتها لتلك الأنظمة الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق، كما يجب على المدقق تقديم تقرير خاص بفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية موجهاً إلى المساهمين ومجلس الإدارة بحيث تكون هناك صورة واضحة للإدارة العليا عن مستوى فاعلية تلك الأنظمة والتدخل الايجابي لتحسين فاعليتها في حال أن مستوى الفاعلية متدنٍ.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، إطار COSO 2013، جودة التدقيق الخارجي

Abstract

The Impact of Effectiveness of Internal Control Systems According to Framework COSO 2013 on the quality of the External Audit in Jordanian industrial Corporations

by

Mahmoud Abdul Majeed Al-Azzam

Supervisor

Dr. Atef Al-Bawab

This study aimed to reveal the impact of effectiveness of internal control systems according to decisions of COSO 2013 on the quality of the external audit in the Jordanian industrial companies. To achieve the objectives of the study, the researcher designed questionnaire was distributed on the external auditors randomly from study population offices of the external audit, the researcher distributed (150) questionnaires on the sample individuals, (117) questionnaires were retrieved to objectives of statistical analysis, with ratio (78%) from distributed questionnaires. The researcher used (SPSS) to data analysis, and use the analytical analysis to testing the study hypotheses. The results showed there was statistically significant impact of the independent variables (control environment, risk assessment, control activities, information and communication, follow-up)from the perspective of the external auditor in the quality of the audit in industrial companies.

In light of this, the researcher recommended that the external auditor assess the internal control systems according to decisions of COSO 2013 framework periodically even maintaining the level of its effectiveness of those systems, which leads to improving the quality of the audit. The

auditor must submit special report about effectiveness of internal control systems, which directed to the shareholders and the management council so there will be clear picture for the senior management about the effectiveness level of those systems and the positive intervention for improving its effectiveness in the event that the effectiveness was low-level.

Key words: internal control system, Framework COSO 2013, the quality of the external audit

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

(1-1) المقدمة

شهد القرن الماضي تطوراً كبيراً في المجال الاقتصادي لدول العالم، وقد مس هذا التطور حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت في هذا العصر تتميز بكبرها وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إداراتها وتعدد مشاكلها، مما أدى إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية لما لها من دور هام في المحافظة على أصول وأموال المؤسسات المختلفة، ويكاد لا يخلو الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة ولا سيما الكبيرة منها من وحدة تختص بالرقابة الداخلية والفحص الداخلي لعملياتها، كما أن هذه الأنظمة يتم متابعتها من قبل الإدارة لضمان عملها بطريقة مرضية وسليمة.

وتعد الرقابة الداخلية من أهم الموضوعات التي تشغل رجال الفكر المحاسبي والمالي والاقتصادي، كما يهتم بها رجال القانون والإدارة حيث تعمل على حماية المال وتدعو إلى استخدام أفضل الموارد الاقتصادية المتاحة بما يحقق النمو والاستقرار والتأكد من تحقيق النشاط المالي لأهدافه، ويعد نظام الرقابة الداخلية أمراً أساسياً لغرض تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة والمتمثلة في كفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية وموثوقية التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية (السبوع، 2011).

وتشير (عبد الكريم، 2008، ص 25) "أن بناء أنظمة الرقابة الداخلية يشكل أمراً حيوياً في بيئة الأعمال في العصر الحاضر"، وقد أشارت العديد من الدراسات والندوات العلمية المتعلقة بهذا الموضوع وجود مشكلات عديدة تتعلق بضعف أنظمة الرقابة الداخلية في

المنظمات، الأمر الذي يتطلب تطوير بناء هياكل نظم الرقابة الداخلية في هذه المنظمات وفقاً للمستجدات الحديثة ومن أهمها هيكل نظام الرقابة وفقاً لإطار (COSO) والذي يهدف إلى تحقيق كفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية وموثوقية التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية، وبالتالي تحسين جودة المعلومات المحاسبية وإضفاء الشفافية على أداء هذه المنظمات.

والرقابة الداخلية هدفها الأول هو خدمة الإدارة ومساعدتها في انجاز الأهداف المرسومة، حيث تركز إدارة أية منشأة على نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاما يساعدها في تحقيق أهدافها وكذلك الالتزام بمسؤولياتها، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وباقي الأطراف ذات الصلة بالمنشأة. وبالتالي فهو يعمل على توفير الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار السليمة (العامري، وآخرون، 2007، ص 23).

لقد أسهم كبر حجم المشروعات، وظهور الشركات متعددة الجنسيات التي تمتاز بتعدد مالكيها وتعقد عملياتها، في وضع أنظمة للرقابة الداخلية تكفل حسن سير العمل والالتزام بسياسات وتعليمات الإدارة العليا، حيث تكفل هذه الأنظمة تنفيذ الإجراءات التي تتخذها الشركات في مواجهة المخاطر والحد منها، من خلال وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة، يشكل حماية للشركة من المخاطر التي تواجهها ويقلل من احتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن (العازمي، 2012، ص 2).

(2-1) مشكلة الدراسة وأسئلتها

شهد العقديين الماضيين جدلاً واسعاً في الدراسات والبحوث الإجرائية حول جودة التدقيق، والعوامل التي تؤثر في تقييمها، فمهنة تدقيق الحسابات مهنة اجتماعية تهدف إلى

تقديم الخدمة للشركات والعملاء استناداً على الثقة المتبادلة بين مكاتب التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في هذه الشركات، ومع تزايد الاعتماد من قبل تلك الجهات على البيانات المالية المدققة لإتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة، تزايدت مسؤولية المدقق أمام هذه الشركات، لذا لا بد من زيادة جودة التدقيق وذلك لتوفير القناعة المعقولة للجميع بأن أعمال التدقيق قد أنجزت بدرجة عالية من الكفاءة والعدالة، مما يعزز مبدأ المصداقية والنزاهة في عمل المدقق، والاعتماد على هذا العمل في إتخاذ القرارات الملائمة. وعلى النقيض تماما فإن عدم رضاء المجتمع المالي عن أداء عمل مدقق الحسابات، وبين ما يتوقعه هذا المجتمع من المدقق بتزويده ببيانات مالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي وخالية من الأخطاء الجوهرية بحيث يصدر مدقق الحسابات رأياُ بدون تحفظ على القوائم المالية، في حين يتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات وعدم قابلية المنشأة من الاستمرار في أعمالها وهو ما يعرف باسم (فجوة التوقعات) وذلك نتيجة لكون مدقق الحسابات لم يتبع المعايير المهنية المتعارف عليها في أداء الأعمال الموكلة إليه، مما أثار تساؤلات هامه حول مصداقية تقرير مدقق الحسابات المستقل وخاصة بعد انهيار بعض الشركات العالمية وتوجيه اللوم والانتقاد إلى مهنة الرقابة والتدقيق بسبب عدم الكشف الأخطاء الجوهرية أو التقصير في تنفيذ عملية التدقيق مما يؤثر على جودة الخدمات المقدمة من قبل المدقق.

وتلعب عدة عناصر كفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وتعاون المدققين الداخليين مع المدقق الخارجي، وعلاقة مكتب التدقيق الخارجي مع إدارة المنشآت، دوراً هاماً في الوصول إلى أعلى درجات جودة تدقيق الحسابات، من هنا جاءت هذه الدراسة لبيان أثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار Committee of Sponsoring Organization" COSO على جودة التدقيق.

وبشكل محدد تتمثل مشكلة الدراسة من خلال الإجابة عن السؤال الرئيس الآتي:

ما أثر فاعلية مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO على جودة التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن؟

وينبثق من هذا السؤال الرئيس عدد من الأسئلة وهي:

1. ما أثر بيئة الرقابة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن؟
2. ما أثر تقييم المخاطر على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن؟
3. ما أثر أنشطة الرقابة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن؟
4. ما أثر المعلومات والاتصالات على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن؟
5. ما أثر المراقبة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن؟

(3-1) أهمية الدراسة

يعد موضوع الرقابة الداخلية من المواضيع المحورية والأساسية بالنسبة لأي مدقق خارجي مستقل، إذ تعد نقطة البداية التي ينطلق منها في أداء المهام المناطة به، وبعبارة أخرى يمكن القول أن تقويم نظام الرقابة الداخلية يمثل نقطة البداية في عمل أي مدقق خارجي، إذ في ضوء هذا التقويم يعد إجراءات التدقيق ويحدد حجم الاختبارات التي سيعتمد

عليها في الفحص وكذلك التعرف على نقاط الضعف وأوجه القصور الموجودة في أنظمة عناصر الرقابة الداخلية والتوصية بعلاجها إحكاماً للرقابة. ومن هذا المنطلق تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع الذي تبحثه الدراسة؛ ألا وهو بيان أثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO على جودة التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

وتبرز أهمية الدراسة الحالية فيما يلي:

- تفيد الدراسة الجهات الحكومية وغيرها، التي عادة ما تحتاج إلى بيانات دقيقة حول الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، لاستخدامها في التخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية.
- تفيد الدراسة في اتخاذ الوسائل اللازمة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، من أجل تحقيق أعلى درجات الجودة.
- تفيد الدراسة في تقييم جودة تدقيق الحسابات لدى مكاتب التدقيق العاملة في الأردن.
- على حد علم الباحث فإن هذه الدراسة هي الأولى التي ستتناول موضوع فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO على جودة التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- تزود الدراسة الباحثين وطلبة الدراسات العليا في الجامعات العربية بالأدب النظري المتعلق بموضوع فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO وجودة التدقيق، والاستفادة من النتائج التي سيتوصل إليها الباحث في الدراسة الحالية، وإجراء المزيد من الدراسات في مجال فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO وأثرها في جودة التدقيق.

(4-1) أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر فاعلية مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO على جودة التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن. وذلك من خلال:

1. بيان أثر الفاعلية في بيئة الرقابة الداخلية على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن.
2. بيان أثر فاعلية تقييم المخاطر على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن.
3. بيان أثر فاعلية أنشطة الرقابة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن.
4. بيان أثر فاعلية المعلومات والاتصالات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن.
5. بيان أثر المراقبة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن.

(5-1) الدراسات السابقة

تعرض الكثير من الباحثين والدارسين إلى موضوع الرقابة الداخلية وفيما يلي أهم هذه الدراسات:

أولاً: الدراسات العربية

1- دراسة الزعبي، 2014 بعنوان " مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لاختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة"

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لاختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة، وذلك باستخدام عناصر معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج COSO الصادر عن Treadway وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى النتائج الخاصة بهذه الدراسة، حيث تم توزيع ١٠٠ استبانة على عينة الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين التعرف على إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن وكيفية قيام مجلس الإدارة خصوصا والمدراء عموماً بتأسيس بيئة أخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي، وكذلك وجود علاقة إيجابية بين التعرف على إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن كيفية التعرف من قبل المنشأة على الخطر وإدارته، وأيضا على أن المنشأة قادرة على تقييم نظامها الرقابي والتعرف فيما إذا كانت لجان الرقابة تقوم بواجبها وعلى مدى فاعليتها سواء كانت لجنة التدقيق خارجية أو داخلية منبثقة عن مجلس الإدارة، وأثبتت الدراسة وجود علاقة بين فهم وإدراك الهدف من هيكل الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف التقارير المالية. وقد أوصت الدراسة بضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية وذلك لعلاقته المباشرة في تحقيق أهداف

الشركة، وضرورة الاستفادة من الإمكانيات الهائلة لنظم التكنولوجيا الحديثة في مجال العمل للرقابة الداخلية تحقيقا لمزايا هذه النظم في إجراءات تطوير العمل لديها.

2- دراسة العرموطي، 2013 بعنوان "مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم".

هدفت إلى التعرف على مدى تطبيق المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في الأردن لأنظمة الرقابة بفاعلية، بالإضافة إلى التعرف على مكونات نظام الرقابة الداخلية وقياس مدى تأثير كل منها على هذه المنشآت، كما هدفت الدراسة إلى البحث في المعوقات التي تحد من تطبيق هذه الأنظمة، وتكونت عينة الدراسة من (150) محاسباً ومدققاً داخلياً من (15) منشأة في الأردن، وقد أستخدم الباحث المنهج الوصفي في عرض البيانات، وطور استبانة مكونة من (38) فقرة لتحقيق أهداف الدراسة. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في الأردن تطبق إلى حد ما أنظمة الرقابة الداخلية بفاعلية، كذلك أظهرت النتائج أن هذه المنشآت تواجه إلى حد ما معوقات تحدّ من مقدرتها على تطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة، وأظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعود للخلفية الشخصية وإلى طبيعة المنشأة، كما أظهرت النتائج أن المنشآت الأجنبية تطبق أنظمة الرقابة الداخلية بشكل أكثر فاعلية فيما يتعلق ببيئة الرقابة والمراقبة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها أن تقوم الجهات الرقابية والتشريعية بتطوير وزيادة التشريعات والقوانين التي من شأنها أن تزيد من التزام المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بتطبيق أنظمة رقابة داخلية فعالة.

3- دراسة السبوع، 2011 بعنوان" أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSOعلى أهداف الرقابة" (حالة الشركات الصناعية الأردنية)"

هدفت الدراسة للتعرف على مدى تطور بناء هياكل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية ومعرفة فاعليتها في تحقيق أهداف الرقابة. وتكون عينة الدراسة من كل مجتمع الدراسة والبالغ (67) شركة صناعية أردنية مدرجة في النشرة السنوية لبورصة عمان لعام 2007. وأستخدم الباحث استبانة مكونة من جزأين الجزء الأول مكون من (32) فقرة لقياس متغيرات الدراسة الخاصة بعناصر هيكل الرقابة الداخلية، والجزء الثاني مكون من (24) فقرة لقياس المتغيرات المتعلقة بأهداف الرقابة الداخلية. وقد أشارت نتائج الدراسة بشكل عام، من خلال اختبار t-test للعينة الواحدة، إلى فاعلية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية، في ما اظهر تحليل الانحدار المتعدد وجود أثرها لكل عناصر الرقابة مجتمعة في تحقيق أهداف الرقابة مع وجود بعض الاستثناءات. وقد تضمنت الدراسة عددًا من التوصيات كان أهمها الاهتمام بمراقبة أنظمة الرقابة الداخلية من خلال إجراء التقييمات المستمرة لتلك الأنظمة بما يسهم في زيادة فاعليتها وكفاءتها.

4- دراسة الصمادي،2010 بعنوان "أثر جودة لجنة التدقيق على فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية"

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين جودة لجنة التدقيق وأثرها على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية. وقد صمم الباحث استبانتين وزعت الأولى على عينة من أعضاء لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ووزعت الثانية على المدققين الخارجيين على الشركات التي تم اختيارها. وقد بينت الدراسة أن هناك علاقة طردية غير هامة إحصائياً بين جودة لجنة التدقيق وفاعلية نظام الرقابة الداخلية من

وجهة نظر أعضاء لجان التدقيق، في حين أظهرت النتائج أن هناك علاقة عكسية بين جودة لجنة التدقيق وفاعلية نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر المدققين الخارجيين. وقد أوصى الباحث بضرورة إجراء دراسات تهدف إلى معرفة أثر عدد اجتماعات لجنة التدقيق على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الأردنية.

5- دراسة غنيمات، 2010 بعنوان: "العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مؤسسات القطاع العام الأردني"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسات القطاع العام الأردني، والعلاقة بين تلك العوامل وفاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث نوعها واتجاهها ودرجة قوتها، والوقوف على أهم الأسباب التي تواجه تطبيق أنظمة جيدة للرقابة الداخلية وتطويرها في وزارات ومؤسسات القطاع العام الأردني، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانه وزعت على المديرين والعاملين في أجهزة الرقابة الداخلية في مؤسسات القطاع العام، والبالغ عددهم (126) شخصاً، استرد منها (103) استبانة من الاستبانات الموزعة أي ما نسبته (82%)، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي باعتباره أنسب المناهج لمثل هذه الدراسة، وقدمت الدراسة عدة نتائج كانت على النحو التالي: إنّ العاملين في الرقابة الداخلية في الوزارات والمؤسسات العامة الأردنية هم من أصحاب الشهادات الجامعية، ممّا يدل على اهتمام الإدارة الحكومية الأردنية برفد الرقابة الداخلية بحملة الشهادات الجامعية اللازمة للقيام بعملها على أكمل وجه، ضعف كفاءة العاملين في الرقابة الداخلية لدى الوزارات والمؤسسات العامة الأردنية، كون الواسطة والمحسوبية تلعب دوراً مهماً في عملية اختيار الموظفين خاصة في الوظائف الهامة والعليا، مما يعني نقص الكفاءة في الوظائف القيادية والعليا وهذا ينعكس على باقي الوظائف داخل الوزارات، إن مقوم رقابة

الأداء تتوفر بدرجة متوسطة لدى الوزارات والمؤسسات العامة الأردنية، مما يعني عدم وجود معايير واضحة لقياس وتقييم الأداء ونقص الخبرات لدى العاملين في الرقابة الداخلية لدى الوزارات والمؤسسات العامة الأردنية وعدم إدراكهم لأهمية هذا النوع من الرقابة، أثبتت الدراسة أن من أهم الأسباب التي تعيق تطبيق وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات والمؤسسات العامة الأردنية، ضعف القيادات الإدارية، ويعود ذلك إلى إسناد تعيينهم إلى قرارات بعيدة عن الكفاءة المهنية، كذلك ضعف دور السلطة التشريعية وهيمنة السلطة التنفيذية عليها.

6- دراسة ججاوي، 2006 بعنوان: "تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات: دراسة استكشافية في العراق".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات في العراق، وبينت الدراسة إن تطور الرقابة الداخلية في المفاهيم والتطبيقات والعناصر له أهمية بالغة في تخطيط إجراءات التدقق من قبل مراقبي الحسابات من خلال تحليل عناصر الرقابة الداخلية، وتكونت عينة الدراسة (81) موظف من مراقبي الحسابات في القطاع العام والخاص. واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم استخراج المتوسطات الحسابية والنسب المئوية لعينة الدراسة، وأظهرت الدراسة النتائج التالية: أن بعض درجات الأهمية لهذه العناصر تتقدم على بعضها إذ تم ترتيب هذه العناصر على سلم يتكون من خمس مراتب أولها نظام المعلومات والاتصالات وأخرها عنصر تحليل وتقييم المخاطر. وعلى ضوء النتائج قدمت الدراسة عددا من التوصيات لمراقبي الحسابات تشكل دليلا إرشاديا علميا لهم ومنها: ضرورة توفير المهارات المهنية القادرة على قيام مراقبي الحسابات بالمهمات الموكلة إليهم،

وضرورة الاستفادة من معيار التدقيق رقم 78 الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (International Federal Accounting certified).

7- دراسة حميدات، 2002 بعنوان "تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها"

هدفت الدراسة إلى فحص مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى شركة التدقيق التي تقوم بتقديم خدمة تدقيق الحسابات للشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية، والعوامل المؤثرة في جودة التدقيق، وتكونت عينة الدراسة من (22) شركة تدقيق منها (6) شركات كبرى والباقي شركات تدقيق صغرى، و(81) شركة صناعية وخدمية مساهمة عامة. وقد أستخدم الباحث مقياس جودة التدقيق. وأظهرت نتائج الدراسة أن نسبة الشركات التي تجاوز مستوى جودة التدقيق فيها عن 70% بلغت حوالي 77% من مجموع كامل العينة. كما أشارت النتائج إلى تفاوت في مستوى جودة تدقيق الحسابات بين شركات التدقيق الست الكبرى وشركات التدقيق الصغرى، حيث وجد الباحث علاقة ارتباط موجبة بين جودة التدقيق وحجم شركة التدقيق. كما وتأثرت جودة التدقيق بعدة عوامل هي: حجم العميل، والوضع المالي للعميل، ونسبة المديونية. كما لم تظهر الدراسة أي فروق مهمة بين مستوى جودة التدقيق لدى الشركات الصناعية عنها لدى الشركات الخدمية. وأوصى الباحث إلى ضرورة وضع معايير وضوابط إلزامية تتعلق بالجودة، وضرورة مواكبة التطور ووضع الخطط والبرامج لرفع مستوى مكاتب التدقيق ورفع مستوى جودة التدقيق في الأردن.

ثانياً: الدراسات الاجنبية

1- **دراسة (Rubino and Vitolla, 2014) بعنوان " Internal control financial reporting : opportunities using the COBIT framework"**

هدفت إلى معرفة تحليل كيفية تمكين إطار COBIT المتضمن ضمن إطار الضبط الداخلي من تحسين جودة التقارير المالية مع المساعدة على تقليص أو إزالة جوانب الضعف المادية MATERIAL WEAKNESSES للضبط الداخلي لعملية تحضير التقارير المالي ICFR .نموذج أهداف الضبط للمعلومات والتكنولوجيا ذات العلاقة COBIT هو إطار لإدارة تكنولوجيا المعلومات وحوكمة تكنولوجيا المعلومات. وهو مجموعة داعمة تمكن المدراء من ردم الفجوة ما بين متطلبات الضبط والقضايا التقنية ومخاطر الأعمال. بشكل أولي، يوضح التحليل في هذه الورقة كيفية تأثير إطار رقابة المؤسسات COSO على نقاط الضعف المادية MWS مع التركيز على كل من نقاط القوة والضعف. وتظهر هذه الورقة كيف يمكن التغلب على تلك المحددات عبر استخدام إطار COBIT. وتهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على العلاقة ما بين إطار COBIT وCOSO عبر إيضاح كيفية تقليص عمليات تكنولوجيا المعلومات أو إزالتها لفئات نقاط الضعف المادية الأساسية، وتشير نتائج التحليل إلى أن تطبيق إطار COBIT أو بشكل عام أكثر، تبني ضوابط تكنولوجيا المعلومات الفعالة يقدم مكاسب هامة للشركة أو المؤسسة ككل. لأهداف ضبط تكنولوجيا المعلومات تأثير مباشر على نقاط ضعف ضبط تكنولوجيا المعلومات وبشكل غير مباشر على الفئات الأخرى من نقاط الضعف المادية.

2- دراسة (Badara & Saidin, 2013) بعنوان: " The Relationship Between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations"

هدفت هذه الدراسة إلى مساهمة خبرة التدقيق الداخلي في إطار المنظمات ودور تلك الخبرة في تحقيق أهداف تلك المنظمات وفعالية التدقيق الداخلي بمنظمات القطاع العام ومدى ارتباط ذلك بخبرة التدقيق. واستخدم الباحثان منهجية التحليل الوصفي القائم على أساس الافتراض أن لدى خبرة التدقيق تأثير مهم على فعالية التدقيق الداخلي في منظمات القطاع العام، حيث تم استخدام نظرية التعزيز التي أصبحت تستخدم مؤخرا في أبحاث الإدارة المحاسبية والتدقيق، توصلت الدراسة إلى أن خبرة التدقيق يمكنها أن تؤثر على فعالية المدققين الداخليين في منظمات القطاع العام.

3- **دراسة (Dickins, et,al, 2010) بعنوان " Frameworks for Establishing and Evaluating Internal Controls: A primer and Case Study "**

هدفت هذه الورقة إلى التعرف بالأطر المستخدمة بشكل شائع عبر مؤسسات الأعمال لإنشاء وتقييم الضوابط الداخلية مع مثال لمشروع مطبق حديثا لتقييم الضبط الذاتي Control Self-Assessment. عبر استخدام منهجية تقييم الضبط الذاتي CSA في عملية البدء، فإن عملية تحديد عمليات الأعمال الأساسية والمخاطر على تلك العمليات والضوابط لتقليص تلك المخاطر يتم تفسيرها، بالإضافة إلى كيفية تقديم التغذية الراجعة من نتائج مشروع تقييم الضبط الذاتي ضمن توصيات لتحسين الضوابط الداخلية. بعض المكاسب الناجمة عن تقييم الضبط الداخلي، بما يتضمن الوعي المتزايد حول الأهداف المؤسسية وتطوير الإحساس بملكية العامل للضوابط الداخلية والتعقب المبكر للمخاطر والفعالية المتزايدة لضوابط الوحدة.

4- دراسة (Swinkels, 2009) بعنوان" Contributions and limits of Internal Auditing to the control of the firm "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المتطلبات (التنظيمية) المتزايدة للمسؤولية جعلت أنظمة الضبط الداخلي لدى الشركة جزءا من موضوعات الجدل حول السياسة العامة في التدقيق وحوكمة الشركات العامة (Maijoor ، 2000) . ليس هناك مفهوم عام يتعلق بالضبط الداخلي في الشركة، بل هناك مفاهيم مختلفة للضبط الداخلي تظهر في الدراسات المختلفة بما يعتمد على اختيار الحقل الأكاديمي. لا توجد نظرية ملائمة تتعلق بدور وإسهام المدقق الداخلي في الضبط الداخلي في الشركة، مما يعيق التطوير الملائم لهذه المهنة الشائعة فيما يتعلق بالتطورات في الاقتصاد وبشكل خاص الاقتصاد الجزئي، إطار COSO أصبح الإطار الأكثر اقتباسا في النقاشات ضمن لجان حوكمة الشركات العامة (لجنة حوكمة الشركات العامة ، 2008) والهيئات التنظيمية (PCAOB ، 2004) والهيئات المهنية مثل IIA. إطار الضبط الداخلي COSO يبدو أنه قادر على إقناع المنظمين والمدققين (الداخليين والخارجيين) والمستثمرين والمجتمع بامتلاك السلطة لتحقيق الضبط الداخلي والإشارة إليه. المشكلات الحديثة في عدد من الشركات والتي نشر بعضها بيان ضبط داخلي على أساس إطار COSO يطرح الأسئلة حول فعالية واكتمال الضبط في هذه الشركات بما يشير إلى احتمال فقدان بعض العناصر الأساسية. وتفسر هذه الورقة غياب الأساس النظري لحقل التدقيق الداخلي في مقارنة إطار COSO مقابل منظور أوسع متعدد الحقول العلمية لامتلاك وتحقيق الضبط وتقدم توصيف لتطوير قاعدة نظرية للتدقيق الداخلي.

5- دراسة (zhang, et,al, 2007) بعنوان : " Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weakness"

هدفت الدراسة إلى العلاقة بين جودة لجنة التدقيق، وضعف نظام الرقابة الداخلية، واستقلالية المدقق بعد صدور قانون (Sarbances Oxly). وقد تناول البحث تعريف المتغيرات، ثم إجراء مقارنة بين مجموعة من الشركات التي تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية على أساس القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة، وحجمها، ومستوى أدائها مع مجموعة أخرى لا تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية، إذ أخذت عينة تتكون من (208) شركة تعاني من تحريفات مادية في نظام الرقابة الداخلية وتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد من أجل معالجة البيانات. وقدمت الدراسة عدة نتائج كانت كان أهمها: وجود علاقة بين جودة التدقيق، وضعف الرقابة الداخلية، واستقلالية المدقق، إذ أن الشركة تعاني من ضعف الرقابة الداخلية إذا كانت لجنة التدقيق ذات خبرة مالية ومحاسبية متدنية، أو خبرة مالية غير محاسبية، والمدققين لديها يتمتعون باستقلالية كبيرة، وهناك تغيير في المدققين، أي كلما احتوت اللجنة على عدد أكبر من الخبراء الماليين فأنها تصنف ضمن الشركات التي لديها نظام رقابة داخلية قوي.

6- دراسة (David, et al, 2006) بعنوان : "Adding Significant Value with Internal Controls"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على القيمة المضافة المهمة لأنظمة الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تقديم نظرة عامة عن نموذج الرقابة الداخلية لإطار COSO والمستخدم في العديد من المنظمات كإطار تطبيقي، ثم بعد ذلك توضيح خطوطه التي تعد مفتاح قياسات التقدم لوضع السوق الحالي، والقيمة الحقيقية التي تنتج من التوافق مع متطلبات الالتزام

بالإرشادات الواردة في الإطار. وبينت الدراسة أن النجاح لا يعتمد فقط على مكونات الإطار الفعال، لكن هناك العديد من العوامل المختلفة، تتسق عبر الصناعة والأحجام المتنوعة من المنظمات، تكون مسؤولية عن نجاح الشركات في الصناعة أهمها: تغير الإدارة لتكون رائدة في السوق، يجب على المنظمة التغير في مسؤوليات أفراد المنظمة، والتحسين المستمر من خلال البحث الدائم عن التقدم ورفع القيمة المضافة عما كانت عليه، وقيادة القيمة وذلك بالتفكير على نحو خلاق ومستمر حول ما تم إنجازه حتى الآن لرفع ميزة تنافسية، وما بعد الالتزام حيث يجب التحرك إلى ما بعد الالتزام الأساسي والتركيز على نظام رقابة داخلي جيد يساعد المنظمة في قيادة أهداف العمل الإستراتيجية، ومنع الغش، وتخفيف الخطر، وتصميم أفضل لتحسين معالجات الأعمال بشكل متكامل.

7– دراسة (O'Learyet al ، 2006) بعنوان "The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors Evaluations of Internal Control".

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر الأهمية النسبية لمكونات الرقابة الداخلية على المدققين الخارجيين عند قيامهم بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وقد قسم الباحثون عناصر الرقابة الداخلية إلى (بيئة الرقابة، نظم المعلومات، وإجراءات الرقابة). وقد قام الباحثون بتصميم استبانة وزعت على بعض شركات تدقيق الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وأستراليا وتكونت عينة الدراسة 94 مدقق حسابات حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة، وأظهرت الدراسة إلى أن هناك ارتباط سلبي بين تقييم أنظمة الرقابة الداخلية من قبل مدققي الحسابات وبيئة الرقابة، حيث كان الاهتمام ببيئة الرقابة ضعيفاً، وأن هناك اهتمام من قبل مدققي الحسابات في إجراءات الرقابة الداخلية ونظم المعلومات.

8- دراسة (Krishnan & Schauer, 2000) بعنوان " The differentiation of Quality among Auditors".

هدفت الدراسة إلى قياس جودة التدقيق وأهم العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق في القطاع غير الهادف للربح. وتكونت عينة الدراسة من (164) شركة و (12) مكتب تدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية وقد تم استخدام اختبار الانحدار المتعدد للوصول إلى النتائج. وقد خلصت الدراسة إلى أن أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق هي : حجم الشركة، وحجم مكتب التدقيق، وأنظمة الرقابة الداخلية.

(6-1) ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة التي أجريت في موضوع أثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO 2013 على جودة التدقيق، نلاحظ أن هذه الدراسات اختلفت باختلاف الأهداف التي سعت إلى تحقيقها، واختلاف البيئات التي تمت فيها، فمن هذه الدراسات ما سعى إلى تقييم جودة التدقيق كدراسات حميدات (2002) ودراسة الصمادي، ودراسة (2010) Krishnan and Paul , 2000). ومن الدراسات ما سعى إلى التعرف على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية كدراسة العرموطي (2013) ودراسة السبوع (2011) ودراسة O'Leary *et al* ، (2006).

وقد استفاد الباحث من هذه الدراسات في تحديد منهج الدراسة وهو المنهج الوصفي التحليلي الذي تم استخدامه في أغلب هذه الدراسات والذي يتناسب مع طبيعة الدراسة الحالية، كما تم الاستفادة من الأدوات المستخدمة في هذه الدراسات لتطوير أداة الدراسة الحالية.

وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث المضمون، حيث أن الدراسات السابقة قد درست العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق بشكل عام، أما في هذه الدراسة تم

التركيز على عامل واحد هو أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO وأثرها على جودة التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

(7-1) فرضيات الدراسة

بناءاً على الدراسات السابقة ومشكلة الدراسة فد تم صياغة الفرضية الرئيسة التالية :

فرضية الدراسة الرئيسية:

وتنص هذه الفرضية على ما يلي:

H0 : لا يوجد أثر لفاعلية الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO)على جودة التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

ولاختبار هذه الفرضية فقد تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية :

1/7/1 الفرضية الفرعية الأولى :

H01 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفعالية بيئة الرقابة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدقق الخارجي

2/7/1 الفرضية الفرعية الثانية:

H02 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفاعلية تقييم المخاطر على جودة التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي.

3/7/1 الفرضية الفرعية الثالثة:

H03 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفاعلية أنشطة الرقابة على جودة التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي.

4/7/1 الفرضية الفرعية الرابعة .

H04 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفاعلية المعلومات والاتصالات على جودة التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي.

5/7/1 الفرضية الفرعية الخامسة .

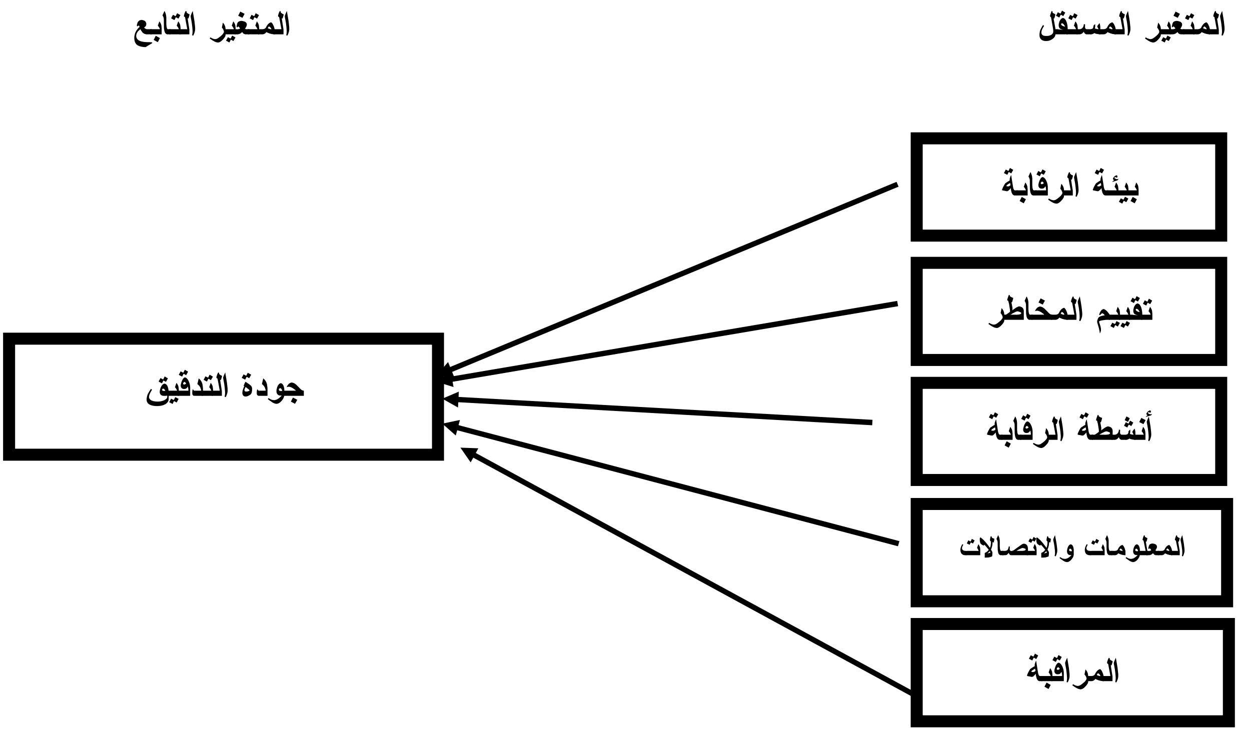
H05 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفاعلية المراقبة على جودة التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي.

(8-1) متغيرات الدراسة

المتغير المستقل: فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO والتي تشمل (بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات، والمراقبة).

المتغير التابع: جودة التدقيق.

(9-1) أنموذج الدراسة



(1−10) حدود الدراسة

اقتصرت الدراسة الحالية على المحددات التالية:

المحددات البشرية: تم تطبيق هذه الدراسة على عينة من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق الخارجي.

المحددات الزمانية: تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الزمنية الممتدة من شهر كانون ثاني إلى شهر تشرين الثاني سنة 2014 فقط.

(1-11) المصطلحات الإجرائية

تعرضت الدراسة إلى العديد من المصطلحات الإجرائية ومنها:

1. **نظام الرقابة الداخلية:**

عرّف تقرير COSO الرقابة الداخلية بأنها " العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفاعلية وكفاءة عمليات التشغيل وبإمكانية الثقة في القوائم المالية وبالالتزام بالقوانين واللوائح" (علي وشحادته، 2006، ص:67).

ويعرف إجرائياً في هذه الدراسة بأنه: مجموعة الإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة الشركات المساهمة في الأردن في وضع الخطة التنظيمية لغرض حماية الموجودات، والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية، ولتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى.

2. COSO "Committee of Sponsoring Organization":

هي إحدى اللجان المنبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA وعن لجنة Treadway.

3. عناصر أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO:

حيث شملت بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات، والمراقبة.

4. جودة التدقيق:

وهي: "مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة" (القاضي،2008، ص: 103).

وتعرف إجرائياً في هذه الدراسة بأنها قدرة التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، والتأكد من تحقيق أقصى منفعة لهذه الشركات، وفق معايير التدقيق والسياسات والإجراءات الموضوعة.

(1 –12) هيكل الدراسة

تكونت هذه الدراسة من خمسة فصول كانت على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة وتناول مشكلة الدراسة، وأهميتها، وأهدافها، والدراسات السابقة، وفرضياتها ومتغيراتها، وأنموذج الدراسة، وحدود الدراسة، والمصطلحات الإجرائية.

الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة: وتناول الرقابة الداخلية، والتدقيق الخارجي.

الفصل الثالث: منهجية الدراسة تناولت إجراءات الدراسة، ومصادر جمع البيانات وأداة الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، والاختبارات الخاصة بأداة الدراسة والأساليب الإحصائية.

الفصل الرابع: اختبار الفرضيات؛ حيث تمَّ استخدام أساليب إحصائية باستخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS.

الفصل الخامس: النتائج والاستنتاجات والتوصيات.

الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة

المبحث الأول: الرقابة الداخلية

(2- 1) تمهيد

يتناول هذا المبحث الرقابة الداخلية، ومفهومها، ومراحل تطورها، وأهدافها، ومكوناتها، وأنواعها وفيما يلي شرح مفصل لكل جزئية من هذا المبحث:

(2-1-1) مفهوم الرقابة الداخلية

يتمثل المبدأ الرئيس للرقابة الداخلية بأن مجلس إدارة الشركة يجب أن يمتلك القدرة على المحافظة على نظام الرقابة الداخلية بهدف ضمان وحماية استثمارات المساهمين وأصول الشركة (Pickett , 2010).

والرقابة بشكل عام هي: "هي التأكد من أن مات ما إنجازه من أنشطة ومهام وأهداف، هو بالضبط ما كان يجب أن يتم، بما في ذلك من تحديد للانحرافات وتشخيصها وتمهيداً لمعالجتها" (عباس: 2011، ص: 155).

وقد تطرق العديد من الباحثين والدارسين والمنظمات إلى مفهوم الرقابة الداخلية، فقد عرفها جمعة (2010، ص74) على أنها: "عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة والتي يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية: مدى كفاءة العمليات وفاعليتها، ومدى لاعتماد على التقارير المالية، ومدى الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها .

أما معيار التدقيق الدولي رقم 315 فقد عرفها بأنها: "عملية مصممة ومتأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المنشأة والتي من خلالها يمكن الحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف المتمثلة بتحقيق مصداقية البيانات المالية، وتحقيق كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية وتحقيق الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة قد تم تحقيقها " (جمعة: 2008،ص: 98).

وعرف (شاهين، 2007، ص 27) الرقابة الداخلية على أنها النشاط الإداري الذي يقوم بالتحقق من أن ما نفذ مطابق لما هو مخطط، وذلك باستخدام معايير تدعى المعايير الرقابية التي تقيم الإنجاز لتحديد الانحرافات الإيجابية أو السلبية والعمل على تصحيحها، وهي عملية مستمرة ليس الغرض منها اكتشاف الانحرافات فقط والعمل على تصحيحها أيضاً وضع الحلول المناسبة لهذه المشكلات.

كما عرفت لجنة التدقيق committee of Aditing procedures المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من الالتزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة(www.aicpa.org 2010)

ومن وجهة نظر الباحث فإن الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة الآليات التي تتبعها الشركة في سبيل مقارنة الأهداف المحققة بالأهداف المخطط لها إلى جانب التأكد من سير عمليات الشركة طبقاً لقواعد وأصول السياسة التي تتبعها الشركة، بحيث يتم تحديد الانحرافات والقيام بتصحيحها والتعديل عليها، وتحديد الأسباب التي أدت إلى نشوئها لكي يتم تجنبها لاحقاً.

(2-1-2) مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية

مر تعريف الرقابة الداخلية بمجموعة من المراحل بناء على التطورات الحاصلة في الأنشطة الاقتصادية والتجارية، والتطورات في حجم المشروعات والوحدات الاقتصادية، ويمكن تلخيص المراحل التي مر بها تعريف الرقابة الداخلية في العصر الحديث بأربعة مراحل، كما يلي (www.aluka.net):

المرحلة الأولى:

وتعبر هذه المرحلة عن المفهوم الضيق للرقابة الداخلية، ويتناسب هذا المفهوم مع طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة، ويشمل مفهوم الرقابة الداخلية وفقاً لهذه المرحلة الطرق والوسائل التي يتم تبنيها لغرض حماية النقدية، بعدها اتسع هذا المفهوم ليشمل باقي أصول الشركة والقواعد التي تضعها إدارة الشركة بهدف المحافظة على أموالها وتحقيق الدقة المحاسبية في تسجيل عملياتها المحاسبية.

المرحلة الثانية:

ضمن المرحلة الثانية لتطور مفهوم الرقابة الداخلية ونتيجة للنمو الحاصل في حجم المشروعات وزيادة أنشطة الشركات وعملياتها واتساع نطاقها الجغرافي، فقد اتسع هذا المفهوم ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها الشركة بقصد حماية أصولها من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام والإهمال، إلى جانب مجموعة الوسائل والتي تكفل الدقة الحسابية في السجلات. وقد تم تعريف الرقابة الداخلية في هذه المرحلة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين في العام 1936 على أنها: "مجموعة الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروع من اجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى، بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر".

المرحلة الثالثة:

اتسع مضمون مفهوم الرقابة الداخلية في هذه المرحلة، حيث تميزت باهتمامها بالجوانب التنظيمية والإدارية للشركة، واتساع أهدافها لتشمل استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية، وتحقيق الكفاية الإنتاجية إلى جانب الأهداف التقليدية والتي تتمثل بالمحافظة على أصول الشركة وضمان الدقة الحسابية للعمليات والسجلات فيها.

وقام المعهد الأمريكي للمحاسبين في عام 1949 بوضع مفهوم للرقابة الداخلية على أنها: "تنطوي على الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشاة لحماية الأصول، ومراجعة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية والتشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدما".

المرحلة الرابعة:

تتضمن هذه المرحلة المفهوم الحديث للرقابة الداخلية، ويمثل العام 1953 الأساس لظهور منهج الرقابة الداخلية الحديث. ووفقاً لهذه المرحلة فإن مبدأ الرقابة الداخلية يقوم على الفكرة التي تقول أن أداء أي نشاط في الشركة يعتبر مسؤولية أساسية ضمن مهام الرقابة الداخلية وبكفاءة وفاعلية بحيث تضمن أقل التكاليف وأعلى منفعة.

إن هناك مجموعة من العوامل والتي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية واتساع نطاقها، ومن هذه العوامل ما يلي(القاضي ودحدوح،2009):

1- اتساع حجم الشركة: حيث أدى الاتساع في حجم الشركات إلى التوسع في أنشطتها وتشعبها مقابل تطور أعداد العاملين فيها، الأمر الذي نتج عنه صعوبة في إدارتها بصورة فعالة دون حدوث أخطاء والتمكن من السيطرة بصورة مباشرة على عملياتها وأنشطتها.

2- رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة: لكي تتمكن إدارة الشركة من توفير البيانات الصحيحة والتي تفي لأغراض مستخدميها من المساهمين والملاك والمستثمرين، فلا بد من توفير نظام فعال للرقابة الداخلية على العمليات المحاسبية والمالية في الشركة، وذلك لكي تتمكن الشركة من الحصول على ثقة جمهور المتعاملين معها.

3- تطور الشكل القانوني للشركة: فنتيجة للاتساع الكبير في حجم الشركات وأنواعها ظهرت الشركات المساهمة العامة والتي تتميز بانفصال ملكيتها على الإدارة، حيث تنفرد الإدارة في هذا النوع من الشركات في إدارة أموال الشركة وأصولها وعملياتها الاستثمارية وجوانبها المحاسبية المالية، أما الملاك والمساهمين ينتظرون بياناً مفصلاً عن سير أعمال الشركة، الأمر الذي يضع مسؤولية كبيرة على كاهل الإدارة من حيث متابعة جميع الأقسام والتأكد من سير الأعمال فيها وفقاً لمصلحة الملاك والمساهمين ضمن حدود أهداف الشركة.

(2-1-3) أهداف الرقابة الداخلية

هناك العديد من الأهداف المتعلقة بالرقابة الداخلية، والتي يتم تحديدها وفقاً لسياسة الشركة وطبيعة أنشطتها التي تزاولها. فمثلاً(جمعة،2005، ص: 81) أن أهداف الرقابة الداخلية تتمثل بما يلي:

1- حماية أصول المنشأة من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام.

2- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرارات أو رسم أي خطط مستقبلية.

3- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.

4- زيادة الكفاية الإنتاجية للمنشأة.

5- وضع نظام للسلطات والمسئوليات وتحديد الاختصاصات.

6- حسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها.

7- التدريب والعلاقات الإنسانية.

8- تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل.

ووفقاً لتقرير (COSO) لسنة 2004 فإن أهداف الرقابة الداخلية تتحدد بثلاثة أهداف رئيسة وهي:

1- مصداقية التقارير المالية

تتمثل مسؤولية إدارة الشركة بإعداد التقارير والقوائم المالية للمستفيدين منها، والأطراف المتعاملة مثل الدائنون والمساهمون والمستثمرون، وعليه يتوجب على الإدارة تقديم المعلومات الفعلية والتي تخلو من الغش والتلاعب، ويتحقق هذا من خلال توفير نظام فعال للرقابة الداخلية (Arens et. al. , 2010: p290).

2- الكفاءة والفعالية في العمليات

وتتحدد الكفاءة والفاعلية من خلال نوعية المعلومات المقدمة سواء كانت مالية أو غير مالية، والتي تتعلق بعمليات وأنشطة الشركة، فكلما كانت دقيقة وواضحة كلما أدى ذلك إلى المساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة بكفاءة وفاعلية بما يتلاءم مع طبيعة الأهداف المحددة من قبل الشركة.

3- الالتزام بالقواعد والقوانين

تلزم المادة (404) من قانون Sarbanes-Oxley(SOX) جميع الشركات العامة بإصدار التقارير المتعلقة بكفاءة الرقابة الداخلية، كما وتعتبر الشركات العامة والخاصة والمنظمات غير الربحية ملزمة بإتباع القوانين والأنظمة المحاسبية سواء كانت مباشرة مثل

القوانين المتعلقة بضريبة الدخل، أو غير مباشرة مثل قانون حقوق المدنية Civil Rights Law(Arens et. al. , 2010: p290).

ولتحقيق أهداف الرقابة الداخلية فلا بد من توافر مجموعة من الخصائص التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية، وتتمثل هذه الخصائص بما يلي (Druker , 2009 , p:495):

1- ضرورة أن يتلاءم نظام الرقابة الداخلية مع طبيعة أنشطة الشركة وحجمها وظروف العمل بها.

2- سهولة ووضوح وبساطة الأهداف المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، وإمكانية الكشف عن الانحرافات والخلل ومستوى الأداء، بحيث يتم تصحيحها ومعالجتها في الوقت المناسب.

3- أن يتميز نظام الرقابة على الأداء بالمرونة، بمعنى أن تكون الوسائل الرقابية والمعايير المستخدمة قابلة للتطوير والتعديل وفقاً للتغيرات والمستجدات المحيطة.

4- القيام بالرقابة الداخلية في الوقت المناسب والمحدد، بحيث تساعد في توفير الوقت والجهد المبذول على عمليات الرقابة، إلى جانب ملائمة الوقت والجهد مع التكاليف.

5- توفير الكادر المتميز في عملية تقييم الأداء والرقابة وتوفير الوسائل اللازمة لإنجاح عملية الرقابة الفعالة على الأداء والتي تتمثل بالحوافز والدورات التدريبية.

(2-1-4) مكونات الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO من خمسة مكونات متداخلة مع بعضها البعض وهي (Pickett , 2010: p258) و(الصحن وآخرون، 2008):

1- بيئة الرقابة (Control Environment)

تمثل بيئة الرقابة وفقاً لإطار COSO أهمية كبيرة نظراً لأنها تمثل الأساس الذي ينبني عليه باقي مكونات هيكل الرقابة الداخلية.

ويعرف معهد المدققين الداخليين IIA (The lnstitute of lnternal auditors) بيئة الرقابة على أنها: "اتجاهات وأفعال مجلس إدارة الشركة بغض النظر عن أهمية ودلالة الرقابة داخل الشركة(Pickett , 2010: 258).

وهناك مجموعة من العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار من قبل المدقق في حال القيام بتصميم بيئة الرقابة للشركة، وتتمثل هذه العوامل بما يلي (Arens et. al. , 2010: 295):

أ. النزاهة والقيم الأخلاقية (Integrity and Ethical Values).

تتمثل في الأمانة والنزاهة والإخلاص في العمل للعاملين، والحرص على الإنجاز من العناصر الأساسية لبيئة الرقابة التي تؤثر في سلوك الأفراد العاملين في المؤسسة، فالنزاهة والقيم الأخلاقية تساعدان معاً على تقليل المخالفات والملاحظات داخل المؤسسة، فالإدارة مطالبة بإيجاد قيم أخلاقية تدفع الآخرين على الالتزام بسياساتها القائمة على الإنجاز ومنع التصرفات غير قانونية وغير أخلاقية وكل ما من شأنه التأثير على معاملات المؤسسة وتفعيل سلوكيات وممارسات عمل نمطية مقبوله.

ب. القدرة على الالتزام (Commitment to Competence).

إن وجود معايير للأداء المؤسسي في أية منشأة يتم من خلالها التأكد من مدى الالتزام بمستويات الأداء المخطط لها ومعالجة الانحرافات عن هذه المستويات يعكس وجود بيئة رقابية فاعلة، وتتم رقابة الأداء بطريقة مباشرة كإشراف كل مسؤول عن مراجعة أعمال من هم دونه وظيفياً، أو بطريقة غير مباشرة كاستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل الموزانات التقديرية وغيرها (الصحن، 2006، ص 205).

ج. مجلس الإدارة أو مشاركات لجنة التدقيق (Board of Director or Audit Committee Participation).

وهذه اللجنة تتكون من المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وتكون اداة اتصال بين مجلس الإدارة ومدقق الحسابات وهي تلعب دورا مهما في دعم استقلالية مدقق الحسابات الخارجي (الصحن وآخرون، 2008 ، ص 25) .

د. فلسفة الإدارة ونظام العمليات التشغيلية (Management's Philosophy and Operating Style).

إذ أن فلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي تمثل مؤشراُ مهما على مدى الاهتمام بإيجاد بيئة رقابية فعالة، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال نظرتها إلى ضرورة الدقة والعدالة في القوائم المالية، كذلك اعتمادها على تطبيق الإجراءات والقرارات والتعاميم الصادرة من اللجنة الرقابية، وأهم هذه الإجراءات تعميم قواعد تنفيذ الموازنة" ويشمل سلسة واسعة من الخصائص منها أسلوب الإدارة في تلقي ومتابعة المناقصات والعقود، ومواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية وموقف الإدارة تجاه معالجة المعلومات والمهمات المحاسبية " (الصحن وآخرون، 2008 ، ص 26) .

ه. الهيكل التنظيمي (Organizational Structure).

إذ أن الهيكل التنظيمي يوفر للجهة الرقابية الإطار الذي يتم من خلاله تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطتها لتحقيق الأهداف المرجوة، ولتحقيق هذا الهدف يجب إعتماد هيكل تنظيمي واضح ومفهوم ومرن وشامل، إذ يغطي كافة احتياجات المنظمة وقادر على مواكبة التطورات المستقبلية ويتضمن الخطوط الرئيسية للصلاحيات والمسؤوليات والواجبات،

ويسمح بإمكانية المراجعة لأعمال واكتشاف الأخطاء حال وقوعها (Whittington , Ray 2009 , p: 198)

و. سياسات وممارسات الموارد البشرية (Human Resource Policies).

وذلك بتحديد مدى تفويض الصلاحيات والمسؤوليات للأنشطة، والكيفية التي يتم بموجبها تجميع البيانات المناسبة لكل مستوى، من أجل إعداد التقارير الدقيقة والواضحة، وكذلك السياسات الخاصة بتنفيذ بنود الموازنة كما هو معتمد لها، دون الحاجة إلى طلب نقل مبالغ من بنود أخرى بسبب التجاوز في الصرف، فالتفويض يقتضي توجيه السياسات والاتصالات المناسبة لضمان فهم جميع الموظفين لأهداف الجهة الرقابية، والعمل على إيجاد علاقة متبادلة بين إجراءاتها الفردية ومساهمتها في الأهداف، كما أن المركزية واللامركزية تؤثران في نظام الرقابة، إذ يرى تايلور أن المركزية الشديدة تساعد على ارتكاب الغش ولأخطاء (Taylor , 2008 , p:346).

ز. سياسات وممارسات الأفراد والشئون الإدارية(Individuals And Administrative Policies) :

وهذه السياسات والممارسات تتعلق بالموارد البشرية، مثل التعيين والتوجيه والتقييم وتقديم المشورة والترقية والتعويض والإجراءات التصحيحية، إذ إن كلاً منها يخضع للمعايير الخاصة بها، فالوظائف الشاغرة يجب أن تظهر الالتزام بوضع الشخص المناسب في المكان المناسب، ويكون أهلا للثقة ويجب أن تظهر الترقيات نتيجة تقييم الأداء السنوي، كما يتضمن الالتزام بترقية الموظفين المؤهلين إلى مستويات أعلى، وبالتالي فإن الالتزام بهذه السياسات يضمن الحصول على أفضل الكفاءات (Ricchiute , 2008 , p: 228).

2- **تقييم المخاطر (Risk Assessment):** هناك العديد من المخاطر التي تواجه الوحدات الاقتصادية على إختلاف أحجامها وأنشطتها، وأن هذه المخاطر قد تكون من داخل الوحدة الاقتصادية أو من خارجها (Warren, et,al 2002).

ونتيجة لذلك فإنه يتعين على الشركة تحديد المخاطر المتعلقة بأهدافها ومحأولة التنبؤ بحدوثها إلى جانب التقليل من حدة آثارها، والعمل على مواجهتها (علي وشحاتة، 2006).

وعليه فإنه يتم بموجبها تحديد مخاطر العمل وكيفية استجابة الإدارة لهذه المخاطر، وخاصة ما يتعلق منها بإعداد القوائم المالية والأحداث والظروف الخارجية والداخلية، التي قد تؤثر بشكل سلبي في قدرة الشركة على إعداد التقارير حول المعلومات المالية وبما يتفق مع إقرارات الإدارة في البيانات المالية إذ يجب على إدارة الجهة الخاضعة للرقابة إبداء الرأي، حول تنفيذ الخطة المرسومة بدون مخالفة للقوانين والتعاميم الصادرة عن الجهات الرقابية الحكومية، كما تتضمن إصدار الخطط والبرامج والإجراءات التي قد تقرر قبول مخاطرة بسبب التكلفة أو اعتبارات أخرى وأشار بعضهم إلى أن الظروف والأحداث التي يمكن أن تنشأ بها المخاطر وتتزايد احتمالية حدوثها تتمثل فيما يلي (Frazier , 2010 , p:45):

أ- الموظفون الجدد: قد يكون للموظفين الجدد تركيز أو فهم مختلف للرقابة مما يزيد من احتمالية المخاطرة .

ب- نظم المعلومات المحاسبية الجديدة أو المتجددة: يمكن أن تؤدي التغيرات المهمة والسريعة في نظم المعلومات إلى حدوث مخاطر عند استخدامها في الرقابة .

ت- النمو السريع : يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات ان يجهد الرقابة ويزيد من مخاطر حدوث تعطل في الرقابة.

ث- تغير الهيكل التنظيمي: قد يصاحب إعاده الهيكلة الزيادة في المستويات الوظيفية وتغييرات في الإشراف وفصل للمهمات، مما يؤدي إلى زيادة المخاطر المرتبطة بالرقابة .

3- الأنشطة الرقابية (Control Activities)

وهي السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتساعدها في ضمان تنفيذ قراراتها وخططها بالطريقة الصحيحة الأسلوب الأمثل، وهي تتنوع حسب نوع العمليات ونوع النشاط الذي تمارسه المنظمة، وقد صنف (Whittington, 2009, p: 201) هذه السياسات والإجراءات إلى مايلي:

أ- المراجعة المستقلة للأداء (Independent Checks on Performance)

وتشمل هذه المرجعات تحليلاً للأداء الفعلي، قياساً إلى ما تضمنته الموازنات في الفترات السابقة، كما يتضمن تحليلاً للعلاقات وإجراءات الاستقصاء والتصحيح، ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، وكذلك مراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط.

ب- كفاية السجلات والوثائق (Adequate Documents and Records):

وتتضمن فحص دقة واكتمال وتفويض المعاملات وإجراءات رقابة المجاميع وإعداد السجلات، لكي لا يتم استخدام بيانات معينة بدلاً من غيرها عند معالجة البيانات الكترونياً، وهناك مجموعتان لعناصر الرقابة لنظم المعلومات هما عناصر رقابة التطبيق وتنطبق على معالجة التطبيقات الفردية وعناصر رقابة تقنية المعلومات وتكون لفحص دقة الحسابات وموازين المراجعة وعناصر الرقابة الالكترونية، مثل فحوصات التعديل لبيانات الإدخال وفحوصات التسلسل العددي والمراقبة اليدوية لتقارير الاستثناء .

كما أن عناصر الرقابة لتقنية المعلومات تتمثل في السياسات والإجراءات، التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق، وذلك من خلال المساعدة في ضمان التشغيل الصحيح المستمر لنظم المعلومات، كما تشمل عناصر الرقابة على مركز البيانات وعمليات الشبكة، وامتلاك وتغيير وصيانة برامج الأنظمة وأمن الوصول وامتلاك نظم التطبيق وتطويرها وصيانتها، إضافة إلى الإطار الرئيسي والإطار الثانوي وبيئات المستهلكين النهائيين وذلك بهدف توصيف النظام وإحكام الرقابة على أي تعديلات جديدة على النظام، ومن الأمثلة على عناصر الرقابة لتقنية معلومات عناصر الرقابة على التعديلات في البرامج، وعناصر الرقابة التي تحد من الوصول إلى البرامج أو البيانات، وعناصر الرقابة على تنفيذ إصدارات جديدة لمجموعات تطبيقات برامج الحاسب الآلي، وعناصر الرقابة على برامج النظام التي تحد من الوصول إلى استخدام مرافق النظام أو متابعتها، التي يمكن ان تغير البيانات أو السجلات المالية بدون ترك أثر للتدقيق.

ت- الرقابة على الأصول (Control Over Assets):

ويقصد بها منع سرقة الأصول وخاصة عندما تكون الأصول حساسة إلى حد كبير وتشمل هذه الأنشطة الأمن الفعلي للأصول المادية، والسجلات والنماذج والمستندات والبرامج و التطبيقات المحاسبية، وضرورة حصر ذلك بالأشخاص المسموح لهم بالوصول إلى هذه الأصول، وإيجاد وسائل الحماية الكافية، مثل الأبواب والقاصات الحديدية وأجهزة الإنذار الإلكترونية وكلمات السر في الأجهزة الحاسوبية. وكذلك الجرد الفعلي للأصول المتداولة ومطابقتها بالسجلات الخاصة بها، شريطة أن لا يكون للشخص القائم بهذه المهمات سلطة التصريح بالعمليات المتعلقة بهذه الأصول أو تسجيلها أو الوصول إليها.

ث- فصل المهمات (Separation of Duties) :

فصل المهمات يستوجب إسنادها لأفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيلها، والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم من أجل تقليل فرص السماح، لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه الأخطاء أو يخفيها أو الاحتيال أثناء التنفيذ العادي لمهماته، علماً بأن هذه الإجراءات قد لا يحول دون تواطؤ مجموعة من الموظفين على الغش، وتشمل الواجبات المطلوب فصلها إعداد التقارير والمراجعة، وفحص العمليات والموافقة على المطابقات ومستندات الرقابة، إضافة إلى تنفيذ العمليات وتسجيلها وحيازة الأصول.

ج- تفويض الصلاحيات الخاصة بالأنشطة (Authorization of Activities).

وتعني منح بعض الصلاحيات للمستويات الدنيا بشكل يساعد في تحديد على من تقع مسؤولية الأخطاء، أو الإهمال ويمنع التهرب من المسؤولية وهذا الإجراء يقلل من احتمال اتخاذ القرارات الخاطئة (Ricchiute , 2008 , p:275) .

4- المعلومات والاتصالات Information & Communication

حيث يفترض أن يتوفر لدى الشركة نظاماً فعالاً للمعلومات يهدف إلى تجميعها، وتسجيلها، وإيصالها إلى جميع المستويات الإدارية في الشركة وفي الوقت المناسب، بحيث يكفل القدرة على تحقيق الرقابة الداخلية الفعالية للقائمين عليها (Pickett, 2010: 261).

ويرى الباحث أن نظم المعلومات تساهم بدور رئيسي في نظم الرقابة الداخلية لأنها تقوم بإنتاج التقارير، بما فيها التنفيذية والمالية والمعلومات ذات الصلة، التي تساعد الإدارة في مراقبة الأعمال في أشمل معانيها، ويجب أن تكفل الاتصال الفعال بتدفق المعلومات على جميع المستويات الإدارية، وحتى في جميع أنحاء المنظمة، كما يجب أن يتضمن الاتصال مع أطراف خارجية، مثل العملاء والموردين وحملة الأسهم وغيرهم.

5- المراقبة (Monitoring Activities)

أن أحد المسئوليات الهامة للإدارة هي إنشاء وتصميم نظام رقابة داخلية والمحافظة على فاعليته بشكل مستمر، وبالتالي فإن عملية المراقبة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء هيكل الرقابة الداخلية تعد أمراً ضرورياً للتأكد من فعاليته وكفاءته، من خلال إجراء التقييم المستمر لعناصر الرقابة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وتتم هذه العملية بطريقتين:

1- المراقبة المستمرة للأنشطة ويكون ذلك ضمن ضوابط يتم تصميمها ضمن المسار الطبيعي للأنشطة التشغيلية ويتم تطبيقها بشكل فعلي واحظي وتتمتع بالمرونة لتستجيب لأية تغيرات في الظروف المحيطة .

2- التقييمات الدورية المنفصلة، وتتمثل في مجموعة من الأنشطة الرقابية التي تؤدي بشكل منفصل عن سير العمليات التشغيلية وتتم لاحقا بعد إتمام العمليات ويقوم بهذه التقييمات عادة المدققون الداخليون (Agbegule & Jokipii, 2009, p 503)

تتعلق عملية المراقبة بمراقبة أنشطة الشركة وبصورة دورية ومستمرة بهدف تقييم نوعية الرقابة الداخلية، وتشمل عملية المراقبة الفحص المستمر لجودة نظام الرقابة من قبل الإدارة للتعرف على مدى مطابقة نتائج الأعمال بالأهداف التي تم تحديدها، ولاتخاذ الإجراءات التصحيحية عند الضرورة، إلى جانب إجراء التعديلات اللازمة للتغيرات التي يمكن أن تحدث (Arens et. al. , 2010: 301).

(5-1-2) مبادئ مكونات الرقابة الداخلية

المبادئ هي المفاهيم الأساسية المرتبطة بمكونات إطار COSO الخمسة. وقد يؤثر المبدأ الواحد ضمن أي من مكونات الرقابة الداخلية بشكل مباشر على سير العمل لدى مبدأ في

مكون آخر، ويرجع ذلك إلى العلاقات المتبادلة بين مكونات الرقابة الداخلية. وبعبارة أخرى، عند عدم وجود مبدأ واحد، فإن جميع مكونات الرقابة الداخلية لا يمكن أن تعمل بشكل متكامل، بمعنى أن غياب مبدأ واحد سوف يؤثر على تصميم وفعالية تشغيل نظام الرقابة الداخلية (COSO, 2013):

أولاً: المبادئ المتعلقة ببيئة الرقابة

1- الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية.

2- يعتبر مجلس الإدارة مستقلاً عن الإدارة ويمارس الإشراف على التنمية وأداء الرقابة الداخلية.

3- التزام المنشأة نحو جذب وتطوير أشخاص مؤهلين والاحتفاظ بهم بما يتلائم مع الأهداف.

4- مساءلة الأفراد حول مسؤولياتهم المتعلقة بالرقابة الداخلية فيما يتعلق بالسعي لتحقيق الأهداف.

ثانياً: المبادئ المتعلقة بتقييم المخاطر

1- تحديد الأهداف مع وضوحها بهدف التمكن من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بها.

2- تحديد المخاطر بهدف الوصول إلى تحقيق الأهداف، إلى جانب تحليل المخاطر كأساس لتحديد الكيفية التي ينبغي من خلالها إدارة المخاطر.

3- الأخذ في عين الاعتبار إمكانية الاحتيال في تقييم المخاطر بهدف الوصول إلى الأهداف.

4- تحديد وتقييم التغييرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية.

ثالثاً: المبادئ المتعلقة بالأنشطة الرقابية

1- تحديد وتطوير أنشطة الرقابة لتي تساهم في التخفيف من المخاطر بهدف الوصول إلى الأهداف وبمستويات مقبولة.

2- تحديد وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم الوصول إلى الأهداف.

3- نشر أنشطة الرقابة من خلال السياسات التي تحدد التوقع والإجراءات التي تضع السياسات موضع التنفيذ.

رابعاً: المبادئ المتعلقة بالمعلومات والاتصالات

1- تحصل المنشأة على المعلومات ذات الصلة أو توليدها واستخدامها لدعم وظائف الرقابة الداخلية.

2- توصيل المعلومات الضرورية والتي تتضمن الأهداف والمسؤوليات لدعم وظائف الرقابة الداخلية.

3- التواصل مع الأطراف الخارجية فيما يتعلق بالمسائل التي تؤثر على وظائف الرقابة الداخلية.

خامساً: المبادئ المتعلقة بالمراقبة (Monitoring Activities)

1- تحديد وتطوير وتنفيذ عمليات التقييم القائمة أو المنفصلة للتأكد من سير عمليات ووظائف مكونات الرقابة الداخلية.

2- تقييم أوجه القصور والتواصل المتعلقة بالرقابة الداخلية في الوقت المناسب للأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية، بما في ذلك الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وبحسب الحاجة.

(2-1-6) أنواع الرقابة الداخلية

تتحدد أنواع الرقابة الداخلية تبعاً لمجموعة من المعايير والتي يتم الاستناد إليها حسب الهدف الذي تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيقه. فهناك الرقابة من حيث طبيعتها، والرقابة من حيث التوقيت، والرقابة من حيث طريقة تنفيذها، وغيرها. وفيما يلي عرض لأنواع الرقابة الداخلية بالاستناد إلى مجموعة من المعايير:

أولاً: الرقابة الداخلية من حيث طبيعتها

إن الرقابة الداخلية يتم تقسيمها من حيث طبيعة النشاط الذي تقوم به إلى ثلاثة أنواع وهي (www.aluka.net):

1- الرقابة الداخلية المحاسبية

تهدف الرقابة الداخلية المحاسبية إلى ضمان الدقة وصحة البيانات المحاسبية التي يتم قيدها وتدوينها في سجلات الشركة تبعاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وتعرف الرقابة الداخلية المحاسبية على أنها: "كافة الطرق والوسائل والإجراءات والأنظمة التي تضعها الإدارة بقصد حماية مواردها المختلفة، و ضمان صحة التقارير والقوائم المالية" (الوقاد ووديان، 2010: ص17). ومن إجراءاتها ما يلي:

- تحديد المسؤوليات المالية والفصل بين الوظائف المتعارضة في الأقسام المالية.
- استخدام نظام القيد المزدوج.
- استخدام نظام حسابات المراقبة الإجمالية والمساعدة.
- عمل موازين مراجعة دورية.
- استخدام نظام الجرد المستمر للمخزون.

2- الرقابة الداخلية الإدارية

تعرف الرقابة الداخلية الإدارية على أنها: "كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، وتهدف الرقابة الإدارية إلى التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية في المنشأة، والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة المنشأة" (علي وشحاتة، 2006، ص: 59).

ومن إجراءاتها ما يلي:

- الموازنات التخطيطية.
- نظام التكاليف المعيارية.
- الإحصائيات والرسومات البيانية والخرائط والبيانات التحليلية.
- دراسة الوقت والحركة.
- التقارير الدورية.
- البرامج التدريبية للعاملين.

3- الضبط الداخلي

يشمل الضبط الداخلي " الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستخدام"(الذنيبات: 2010، ص: 179)، ومن وسائل الضبط الداخلي التي تضعها الإدارة:

- تقسيم العمل.
- المراقبة الذاتية (مراقبة الموظف لموظف أخر).
- تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.
- استخدام وسائل الرقابة الحدية والمزدوجة.

- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهده وعلى الممتلكات.

ثانياً: الرقابة الداخلية من حيث التوقيت

يتم تقسيم الرقابة الداخلية من حيث التوقيت إلى الأنواع التالية (العامري والغالبي، 2007، ص: 230–231):

1- **الرقابة قبل التنفيذ:** ويسمى هذا النوع من الرقابة بالرقابة الوقائية أو الرقابة القبلية، ويتم من خلالها التأكد من تصحيح الأخطاء السابقة قبل البدء في التنفيذ للمرحلة اللاحقة.

2- **الرقابة خلال التنفيذ:** ويسمى هذا النوع من الرقابة بالرقابة المتزامنة مع التنفيذ أو الرقابة التحذيرية (الكاشفة)، حيث يتم في هذا النوع من الرقابة متابعة الأداء الفعلي أثناء تنفيذه للتأكد من عدم وجود الأخطاء أو الانحرافات أثناء العمل، والكشف عن عنها في حال وجودها بهدف تصحيحها.

3- **الرقابة بعد التنفيذ:** ويسمى هذا النوع من الرقابة بالرقابة اللاحقة، أو الرقابة العلاجيةـ، وفي هذا النوع من الرقابة يتم مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وإتخاذ الإجراء اللازم للتصحيح وتحديد الإنحرافات ومسبباته والمسؤولية عن حدوث الخطأ وذلك بعد الانتهاء من تنفيذ العمل.

ثالثاً: الرقابة الداخلية من حيث طريقة تنفيذها

يتم تقسيم الرقابة الداخلية تبعاً لطريقة تنفيذها إلى(عبد الرزاق، 2010):

1- الرقابة المباشرة: ويكون هذا النوع من الرقابة بصورة شخصية أو وجها لوجه، مثلا الزيارات التي يقوم بها الرؤساء للتعرف على المشكلات والتحديات التي تواجه التنفيذ في الأقسام المختلفة في الشركة.

2- الرقابة غير المباشرة: وفي هذا النوع من الرقابة يتم استخدام التقارير المالية والإدارية المكتوبة للرقابة على الأداء والعمليات التي تتم في الشركة. مثل التقارير الدورية الشهرية التي يتم إرسالها إلى الرؤساء، والتقارير المالية المتعلقة بأداء الشركة مثل الميزانية وقائمة الدخل.

المبحث الثاني: التدقيق الخارجي

(2-2) تمهيد

يتناول هذه المبحث موضوع التدقيق الخارجي ومفهومه وأهدافه وجودة التدقيق الخارجي والرقابة عليها، والأطراف المستفيدة منها؛ وفيما يلي توضيح ذلك:

(2-2-1) مفهوم التدقيق الخارجي

تم تعريف التدقيق من قبل اتحاد المحاسبين الأمريكيين (American Accounting Association) على أنه: "إجــراءات منظمــة لأجــل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقييمهــا بصــورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقــرارات ومقيــاس معــين، وإيصــال النتــائج إلــى المستفيدين" (التميمي: 2006، ص: 20).

وهو "عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات حول المعلومات من أجل تحديد درجة ارتباط وامتثال المعلومات للمعايير والأسس المتبعة، والإبلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي مهني ومحايد، ويجب أن يقوم بالتدقيق شخص كفؤ ومؤهل ومحايد" (زريقات وآخرون، 2011، ص: 21).

(2-2-2) أهداف التدقيق الخارجي

شهدت الفترة الأخيرة من القرن العشرين تطورات هامة في أهداف التدقيق وإجراءاته وبرامجه ومفاهيمه وأهمها ما يلي

1. تغير أهداف التدقيق من حماية الأصول من التلاعب والاختلاس إلى تقييم عدالة القوائم المالية.

2. تزايد مسؤولية المدقق تجاه مستخدمي القوائم المالية.
3. تغيير طريقة وإجراءات التدقيق من تدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق كامل اختباري.
4. تزايد أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية كمؤشر لتوجيه التدقيق وتحديد نطاقه وتوقيته.
5. تزايد أهمية الإفصاح عن البيانات والمعلومات الإضافية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية، والمركز المالي كملحقات وملاحظات ضمن الإبلاغ المالي.
6. تطور إجراءات التدقيق الحديثة نتيجة تطور نظم المعالجة الالكترونية للبيانات والتوسع في استخدام الحاسب الآلي في نظم المعلومات المحاسبية. (زريقات وآخرون، 2011، ص: 21):

تتمثل أهداف تدقيق الحسابات في القيام بما يلي:

1. إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2. إمداد إدارة الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه العجز أو القصور في هذا النظام.
3. إمداد الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل:المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية بالبيانات المالية وذلك لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلات ائتمانية للشركة أم لا. (جربوع :2007، ص: 13):

(2-2-3) رقابة الجودة على أعمال التدقيق

تعرف الجودة على أنها: "مدى المطابقة مع المتطلبات Conformance to Requirement، حيث تسعة المنظمات إلى مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف

الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة" (جميل وعثمان، 2012، ص:247).

وتعرف جودة التدقيق على أنها "قدرة المدقق على اكتشاف الانحرافات المالية في تطبيق النظام المحاسبي للعميل والمقدرة على تسجيل تلك الانحرافات في التقرير" (De Angelo , 1981.

وهي: "الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكاتب تدقيق الحسابات التأكد إلى حد معقول بأن الإدارة التي تبديها عمليات التدقيق تعكس دائماً مراعاتها لمعايير التدقيق المقبولة أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية تصنعها تلك المكاتب بنفسها" (مهدي: 2007).

(2-2-4) الأطراف المستفيدة بجودة التدقيق الخارجي

تتحدد الأطراف التي تهتم بجودة التدقيق الخارجي وتستفيد من تطبيقه بالأطراف التالية (أحمد: 2003):

1- **إدارة الشركة:** حيث يساعد جودة تقرير المدقق على تقييم الوضع المالي للشركة وتحديد نقاط الضعف والقوة لديها، الأمر الذي يساعدها في إتخاذ القرارات الإدارية بصورة أكثر منطقية وبشكل ملائم.

2- **المستثمرون:** تساهم جودة تدقيق التقارير في توفير البيانات والمعلومات التي تتصف بارتفاع مصداقيتها، الأمر الذي يضمن للمستثمرين حماية أموالهم ومساعدتهم في إتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

ويضيف جربوع (2007) جهة أخرى وهي:

3- **الجهات الحكومية:** تساهم جودة تدقيق التقارير في مساعدة الجهات الحكومية على تحديد الضرائب المفروضة على الشركات، فمع ارتفاع جودة التدقيق تزداد المصداقية المتعلقة بحجم الضرائب التي على الشركة والتي يتم توثيقها في التقارير الخاصة بالشركة.

(2-2-5) الاعتبارات والمقومات المحددة لجودة التدقيق

أشارت العديد من الدراسات إلى مجموعة من الاعتبارات والمقومات التي يعكس توافرها جودة التدقيق، ومن هذه المقومات والاعتبارات نذكر ما يلي (نور وآخرون، 2007):

1. حجم منشأة التدقيق.
2. صدق تقارير منشأة التدقيق.
3. هيكلة عملية التدقيق.
4. التقدم التقني في أداء المهنة.
5. المنافسة بين منشآت التدقيق.
6. عدد الساعات التي تم إنجاز التدقيق خلالها.

1. حجم منشاة التدقيق:

تشير الدراسات إلى أنه كلما كبر حجم المنشأة وازداد نشاطها، أصبحت المنشأة تطبق برامج تدقيق الزملاء، الأمر الذي يترتب عليه ثقة العديد من الجهات في عمليات التدقيق المنجزة بواسطة تلك المنشآت مقارنة بالمنشآت الأقل حجماً. وذلك نتيجة لتمتعها بمهارات عدة ومن هنا تستطيع مكاتب التدقيق الكبرى اكتشاف الأخطاء الرئيسية في القوائم المالية بكفاءة أكبر من المكاتب الصغيرة (Kopp, et,al 2006).

2. صدق تقارير منشأة التدقيق:

يرتبط صدق تقارير التدقيق في المنشأة بأداء عملية التدقيق من خلال خلو القوائم المالية في هذه المنشأة من الأخطاء الجوهرية بطريقة تؤدي إلى تخفيض من التعارض في المصالح بين الملاك والإدارة. ومن هنا يدرك رأي مدقق الحسابات في القوائم المالية إلى الحد من قدرة الإدارة على تحريف القوائم المالية لإخفاء النتائج بمصالح الملاك في ظل عدم تماثل المعلومات عن أداء الإدارة بين الإدارة والملاك (Robertson, 2010)

3. هيكلة عملية التدقيق:

تهدف هيكلة عملية التدقيق إلى وضع الإجراءات والسياسات والأدوات التي تنظيم عملية التدقيق، ويوضح التطبيق العملي في مجال التدقيق إلى وجود تشابه في خطوات عملية التدقيق المطبقة في منشآت التدقيق المختلفة، إلا أنه يوجد اختلاف في كيفية تنفيذ خطوات التدقيق، ويترتب على هذا الاختلاف وجود فروق هيكلية بين منشآت التدقيق (Kopp, et,al 2006).

4. التقدم التقني في أداء المهنة:

أشارت العديد من الدراسات إلى أن إتباع الوسائل التكنولوجية والعلمية الحديثة في منشأة التدقيق يعتبر من أهم مظاهر جودة التدقيق، حيث يترتب على استخدام منشأة التدقيق لتلك الوسائل الحديثة إلى زيادة خبرة المدقق فيما يتعلق بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في تنفيذ عملية التدقيق. ومن الأمثلة على التقدم التقني في مجال جودة التدقيق استخدام الحاسب الآلي في إجراء عملية التدقيق، واستخدام الأساليب الإحصائية في أعمال التدقيق (نور وآخرن، 2007).

5. المنافسة بين منشآت التدقيق:

إنَّ المنافسة بين منشآت التدقيق تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق. وفي حالات أخرى قد تؤدي المنافسة بين منشآت التدقيق إلى تخفيض جودتها وذلك بسبب أن المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب (نور وآخرن، 2007).

عدد الساعات التي تم إنجاز التدقيق خلالها:

إنَّ الزمن المستغرق في عملية التدقيق قد يكون مؤشراً لقياس جودة التدقيق، بحيث أنه كلما زادت المدة الزمنية المستغرقة في عملية التدقيق كلما أدى ذلك إلى ارتفاع جودة التدقيق (نور وآخرن، 2007). إلا أن عدد ساعات التدقيق قد لا يرتبط بجودة عملية التدقيق، فقد تكون زيادة عدد ساعات عملية التدقيق بسبب عدد من العوامل المؤثرة على الزمن مثل: مدى تعقيد عمليات المنشاة، وانخفاض كفاءة إنجاز أعمال التدقيق.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

يتضمن هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة وأفراد عينتها والأدوات المستخدمة فيها وأدلة صدقها وثباتها وكذلك وصفاً للإجراءات التي تم إتباعها في تنفيذ الدراسة إضافة إلى تصميم أداة الدراسة، وعرضاً لمتغيرات الدراسة والمعالجات الإحصائية التي استخدمت في استخلاص النتائج.

(3-1) منهجية الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث تمَّ الرجوع إلى الأدب النظري، والدراسات السابقة ذات الصلة، والعلاقة بالموضوع، وتمَّ استخدام الاستبانة من أجل جمع البيانات من أفراد عينة الدراسة.

(3-2) مصادر جمع البيانات

المصادر الأولية: اعتمدت الدراسة على البيانات الأولية والتي تم جمعها من خلال الاستبانة التي تم تطويرها وتوزيعها على أفراد عينة الدراسة بهدف جمع المعلومات التي تخدم أهداف الدراسة (انظر الملحق رقم 1).

المصادر الثانوية: المتمثلة بالكتب والدوريات والأبحاث العلمية العربية والأجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة والتي تم الاعتماد عليها في بناء الإطار النظري وسرد الدراسات السابقة.

(3–3) مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين الخارجيين في الأردن والبالغ عددهم (482) مدقق حسابات خارجي مرخص وفقاً لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين. أما عن عينة الدراسة فقد تم اختيار (150) مدققاً بصورة عشوائية شكلوا ما نسبته (31%) من مجتمع الدراسة.

وقد تم توزيع (150) استبانة على أفراد عينة الدراسة، واسترداد (124) استبانة، واستبعاد (7) استبانات غير صالحة لغايات التحليل الإحصائي. وعليه بلغ عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل الإحصائي (117) استبانة شكلت ما نسبته (78%) من إجمالي الاستبانات الموزعة.

(3–4) أداة الدراسة

وقد تكونت من الأجزاء التالية:

الجزء الأول: يشمل البيانات الديموغرافية للمستجيب.

الجزء الثاني: يشمل الأسئلة المتعلقة بأثر فاعلية مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO على جودة التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وتكون هذا الجزء من (35) فقرة موزعة على النحو التالي:

البعد الأول: يتمثل بالأسئلة المتعلقة ببيئة الرقابة، ويتكون هذا البعد من (6 فقرات).

البعد الثاني: يتمثل بالأسئلة المتعلقة بتقييم المخاطر، ويتكون هذا البعد من (5 فقرات).

البعد الثالث: يتمثل بالأسئلة المتعلقة بأنشطة الرقابة، ويتكون هذا البعد من (4 فقرات).

البعد الرابع: يتمثل بالأسئلة المتعلقة بالمعلومات والاتصالات، ويتكون هذا البعد من (6 فقرات).

البعد الخامس: يتمثل بالأسئلة المتعلقة بالمراقبة، ويتكون هذا البعد من (5 فقرات).

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) لتحديد درجة موافقة المستجيبين عن كل فقرة من فقرات الاستبانة، وتحويلها إلى بيانات رقمية يمكن قياسها ووصفها إحصائياً،حيث كانت هذه الدرجات على النحو التالي: درجة الموافقة أو الأهمية (موافق بشدة، موافق، موافق إلى حد ما، غير موافق، غير موافق بشدة)، وأعطيت الأوزان من (1، 2، 3، 4، 5) على التوالي (Zikmund , 2000).

(3-5) الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة

صدق أداة الدراسة: ويقصد بها أن أداة الدراسة (الاستبانة) تقيس فعلياً الشيء المراد قياسه، وقد تم اختبار صدق الاستبانة من خلال عرضها على مجموعة من المحكمين من أعضاء الهيئة التدريسية، والمتخصصين بالمحاسبة على مستوى ثلاثة جامعات مختلفة، (انظر الملحق رقم 2)، وتمت الاستجابة لآراء السادة المحكمين، بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، ليتم التوصل إلى وضع الاستبانة في صورتها النهائية، والتي تم توزيعها على عينة الدراسة (انظر الملحق رقم 1).

ثبات الأداة وثبات التطبيق:

تم التحقق من ثبات التطبيق من خلال توزيع أداة الدراسة على عينة استطلاعية مكونة من (15) مدقق خارجي من خارج عينة الدراسة مرتين بفارق زمني مدته (أسبوعين) واستخراج معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation) بين التطبيقين لاستخراج ثبات الإعادة، وبهدف استخراج معامل الثبات للأداة تم تطبيق معادلة (كرونباخ الفا)، جدول(1) يوضح ذلك.

الجدول رقم (1)

معامل ثبات التطبيق بطريقة بيرسون (Pearson Correlation) ومعامل الثبات الأداة بطريقة (كرونباخ الفا)

المجال	معامل الثبات بطريقة (كرونباخ الفا)	معامل تطبيق بطريقة بيرسون
بيئة الرقابة	0.75	*0.74
تقييم المخاطر	0.77	*0.73
أنشطة الرقابة	0.76	*0.74
المعلومات والاتصالات	0.70	*0.72
المراقبة	0.76	*0.71
الأداة ككل	0.77	*0.70

*دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

يظهر من الجدول رقم (1) ما يلي:

1. معاملات ثبات بطريقة (Chronbach Alpha) لمجالات الدراسة تراوحت بين (0.70–0.77)، وهي قيم مرتفعة ومقبولة لأغراض التطبيق؛ إذ أشارت معظم الدراسات إلى أن نسبة قبول معامل الثبات (0.60) (Amir & Sonderpandian , 2002).
2. تراوحت معاملات الارتباط بيرسون لمجالات الدراسة ما بين (0.71–0.74) وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α =0.05)، وهذا يدل على ثبات تطبيق أداة الدراسة.

(3–6) الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

تم الاستعانة ببرنامج SPSS لتحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة، كما تم استخدام اختبار (One Sample T- test).

كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) لقياس الأبعاد المتعلقة بأبعاد الدراسة. حيث تم احتساب المتوسطات الحسابية لكل سؤال من الأسئلة المكونة للبعد الواحد كل على حدة، ثم بعد ذلك تجمع هذه المتوسطات لحساب المتوسط الكلي (العام) للبعد.

ويبين الجدول رقم (3) معيار المقياس الذي تم على أساسه التحليل بناءً على قيم المتوسط الحسابي:

عينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة من (117) مدقق خارجي تم اختيارهم بطريقة عشوائية، جدول (2) يوضح توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية.

الجدول رقم (2)

توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية (ن=117)

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
العمر	29 سنة فأقل	14	%11.9
	30-39 سنة	58	%50.0
	40-50 سنة	32	%27.1
	51 سنة فأكثر	13	%11.0
	المجموع	117	%100.0
المسمى الوظيفي	مدير مالي	17	%14.4
	مدير تدقيق	42	%35.6
	مدقق	48	%41.5
	أخرى	1	%0.8
	مستشار مالي	1	%0.8
	محاسب	5	%4.2
	رئيس قسم	1	%0.8
	مدير تنفيذي	1	%0.8
	مدير دائرة تدقيق	1	%%0.8
	المجموع	117	%100.0
المؤهل العلمي	بكالوريوس	78	%66.1
	ماجستير	35	%29.7
	دكتوراه	4	%3.4
	المجموع	117	%100.0
	محاسبة	86	%73.7
	علوم مالية ومصرفية	20	%16.9
	اقتصاد	4	%3.4

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
التخصص العلمي	إدارة اعمال	7	%5.9
	المجموع	117	%100.0
	5 سنوات فما دون	33	%28.0
	6–10 سنوات	57	%48.3
	11–15 سنة	24	%20.3
سنوات الخبرة	15 سنة فما فوق	4	%3.4
	المجموع	117	%100.0
	شهادة المحاسب القانون الاردني JCPA	10	%8.5
	شهادة المحاسب الأمريكي CPA	3	%2.5
	شهادة المحاسب القانوني العربي ACPA	–	–
الشهادات المهنية	لا يحمل شهادة مهنية	104	%89.8
	المجموع	**117**	**%100**

يظهر من الجدول رقم (2) ما يلي:

أولاً: العمر

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير العمر (50.0%) للفة العمرية (30–39 سنة)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (11.0%) للفئة العمرية (51 سنة فأكثر). ويلاحظ الباحث من هذا بأن الأغلبية هم من ذوي الأعمار المتوسطة والقادرة على القيام بالمهام الموكلة إليهم بدقة وفاعلية.

ثانياً: المسمى الوظيفي

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي (41.5%) للمسمى الوظيفي (مدقق)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (0.08%) للمسميات الوظيفية(أخرى، مستشار المالي، رئيس قسم، مدير التنفيذي، مدير دائرة تدقيق). وهذا يشير إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة ممن يحملون المسمى الوظيفي (مدقق).

ثالثاً: المؤهل العلمي

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي (66.1%) للمؤهل العلمي (بكالوريوس)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (3.04%) للمؤهل العلمي (دكتوراه). وهذا يشير إلى أن أغلبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة البكالوريوس، لذا يجب تشجيعهم ومنحهم التسهيلات من أجل إتمام الدراسات العليا.

رابعاً: التخصص العلمي

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير التخصص العلمي (73.7%) لتخصص (محاسبة)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (3.4%) لتخصص (اقتصاد). ويلاحظ الباحث من هذا بأن الأغلبية هم من تخصص المحاسبة، وهذا يعزز أن أفراد عينة الدراسة أغلبيتهم يحملون تخصص يتناسب لطبيعة العمل، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على سلامة النتائج ودقتها.

خامساً: سنوات الخبرة

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة (48.3%) لفترة الخبرة (6–10 سنوات)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (3.4%) لفترة الخبرة (15 سنة فما فوق). ويشير الباحث إلى هذا ينعكس إيجاباً على أداء العاملين، وبالتالي على الأداء بشكل عام، ويسهم في تحقيق أهداف الدراسة.

سادسا: الشهادات المهنية

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير الشهادات المهنية (89.0%) للإجابة (لا يحمل شهادة مهنية)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (2.5%) للإجابة (شهادة المحاسب

الأمريكي)، وهذا يُعد خللاً واضحاً لذا يجب تشجيع وإشراك أفراد عينة الدراسة في دورات مهنية متخصصة لأجل صقل خبراتهم.

الجدول رقم (3)

مقياس التحليل الإحصائي

المتوسط الحسابي	الدرجة
2.33-1	متدنية
3.66-2.34	متوسطة
5-3.67	عالية

وقد تم احتساب المقياس تبعاً لمقياس ليكرت الخماسي وعلى النحو التالي (Sekaran, 2010):

درجة المقياس = $\frac{\text{الحد الأعلى – الحد الأدنى}}{\text{عدد المستويات}}$ = $\frac{5 - 1}{3}$ = 1.33

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتضمن هذا الفصل نتائج الدراسة التي هدفت التعرف إلى أثر فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO على جودة التدقيق الخارجي وسيتم عرض النتائج بالاعتماد على فرضيات الدراسة.

من أجل الإجابة على أسئلة الدراسة فقد تم اختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

4-1 اختبار الفرضية الفرعية الأولى

Ho1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفعالية بيئة الرقابة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدقق الخارجي ".

يبين الجدول رقم (4) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع فقرات مجال "بيئة الرقابة" ككل تراوحت بين (4.25-4.71) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الفقرات كان أعلاها للفقرة (1) والتي تنص على " تتصف البيئة الرقابية في الشركة بالشفافية والموضوعية " بمتوسط حسابي (4.71) وانحراف معياري (0.63)، وجاءت الفقرة (3) والتي تنص على " تمتلك الشركة سياسة تفاعلية لتدريب الموظفين " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.25) وانحراف معياري (0.67) وبلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (4.25) وانحراف معياري (0.51) بدرجة تقييم مرتفعة.

وهذه النتائج تدل على أن الشركات التي خضعت للدراسة تتفهم الدور الذي تلعبه البيئة الرقابية في متابعة مسؤوليات كل مستوى من مستويات الإدارة وأهميتها في تنظيم العلاقات

بين الإدارات وتحديد سلطات كل إدارة ومسؤولياتها مما يساهم على تحقيق رقابة فعالة، وأظهرت النتائج أيضا إجماع عينة الدراسة على أهمية الشفافية والموضوعية في الشركات؛ إذ يشير مفهوم الشفافية إلى الوضوح والتبيان في كل مجالات العمل التي تتم بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية الأخرى، بحيث تكون المعلومة متاحة للجميع كل حسب اختصاصه، وذلك للإفادة منها في أداء المهام المنوطة بالعاملين (عبد الحليم وعبابنة، 2006)، وهذا يدل على أن الشركات التي خضعت للدراسة أخذت الشفافية فلسفة ومنهاج عمل يقوم على الوضوح والعلنية والدقة والصراحة والانفتاح في مختلف النشاطات ومجالات العمل التي تتم بين مختلف المستويات الإدارية مما يشر إلى حرص هذه الشركات على تهيئة بيئة رقابية جيدة ووعيها حول أهمية العملية الرقابية فيها.

الجدول رقم (4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع فقرات مجال "بيئة الرقابة" (ن=117)

الفقرة	الرقم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم	الرتبة
تتصف البيعة الرقابية في الشركة بالشفافية والموضوعية.	1	4.71	0.63	مرتفعة	1
تحرص الشركة على مراقبة أنشطتها بصورة دورية ومنظمة	5	4.40	0.72	مرتفعة	2
تمتلك إدارة الشركة أسلوب جيد لتفويض الصلاحيات	2	4.39	0.69	مرتفعة	3
تعتمد الشركة على الوسائل التكنولوجية الحديثة في الرقابة على أعمالها	6	4.38	0.78	مرتفعة	4
يتوفر في الشركة نظام للضبط الداخلي ىساهم في ضبط أداء العاملين	4	4.36	0.68	مرتفعة	5
تمتلك الشركة سياسة تفاعلية لتدريب الموظفين.	3	4.25	0.67	مرتفعة	6
مجال "بيئة الرقابة" ككل		**4.42**	**0.51**	**مرتفعة**	

للتحقق من قبول الفرضية إحصائيًا تم مقارنة المتوسط الحسابي للفقرات الخاصة بها مع الوسط الفرضي(3)، معيار قبول الفرضية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) من خلال تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال "بيئة الرقابة" ككل، الجدول رقم (6) يوضح ذلك.

الجدول رقم (5)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال "بيئة الرقابة" ككل (ن=117)

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
بيئة الرقابة	4.42	0.51	30.23	117	0.00

تم اختبار المتوسط الحسابي للفرضية مع الوسط الفرضي (3) معيار قبول الفرضية حيث بلغت قيمة (T) للمجال ككل بلغت (30.23) بدلالة إحصائية (0.00) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) والعلامة المعيارية للتدريج الخماسي (3)، وبهذا يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة ونصها " **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفعالية بيئة الرقابة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدقق الخارجي** "

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن البيئة الرقابية وفق إطار (COSO) متعلقة بأخلاقيات المنظمة والطريقة التي تعمل بها، وهي تشير إلى خلق الأجواء التي تمكن الأفراد من أداء أنشطتهم وتحمل مسؤولياتهم الرقابية(السبوع، 2011). يرى الباحث أن هناك عدة عناصر تكون البيئة الرقابية تتمثل بالقيم الأخلاقية، وفلسفة الإدارة، وأسلوب التشغيل والإشراف، سياسات الموارد البشرية وكفاية وانسجام الأفراد واهتمام وتوجيه مجلس الإدارة، وهذه العوامل تشكل معا ثقافة الرقابة الكلية في المنظمة، حيث أن توافر مثل هذه العناصر يساهم في جودة التدقيق من حيث أن فعالية بيئة الرقابة تؤثر وبنفس الاتجاه على جودة

التدقيق مقاساً بمدى فعالية عناصر البيئة الرقابية والتي تشكل مظاهر المختلفة للرقابة الداخلية من حيث المقومات والعناصر الحاضنة لها، كما أن توفير عناصر البيئة الرقابية يساهم في زيادة فعالية الإشراف والمراقبة على كافة أنشطة المنظمة واستخلاص النتائج وتقديم تقارير وتوصيات بالتالي زيادة جودة التدقيق.

واتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة العرموطي(2013) أظهرت النتائج أن المنشآت الأجنبية تطبق أنظمة الرقابة الداخلية بشكل أكثر فاعلية فيما يتعلق ببيئة الرقابة والمراقبة.

4-2 اختبار الفرضية الفرعية الثانية

Ho2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha\geq$ 0.05) لفعالية تقييم المخاطر على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدقق الخارجي".

يبين الجدول رقم (7) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع فقرات مجال " تقييم المخاطر " ككل تراوحت بين (4.20-4.36) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الفقرات كان أعلاها للفقرة (4) والتي تنص على " تحرص الشركة على تصنيف أنواع المخاطر المحتمل أن تتعرض لها مختلف الاستثمارات التي تقوم بتشغيلها " بمتوسط حسابي (4.36) وانحراف معياري (0.77)، وأدناها للفقرة (2) والتي تنص على " تمتلك الشركة القدرة على إتباع إجراءات ملائمة في مواجهة المخاطر المحتلمة " بمتوسط حسابي (4.20)، وبلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (4.31) بانحراف معياري (0.60) بدرجة تقييم مرتفعة.

الجدول رقم (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع فقرات مجال "تقييم المخاطر " (ن=117)

الفقرة	الرقم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم	الرتبة
تحرص الشركة على تصنيف أنواع المخاطر المحتمل أن تتعرض لها مختلف الاستثمارات التي تقوم بتشغيلها.	4	4.36	0.77	مرتفعة	1
تحرص الشركة على تحدىد احتمالات تعرضها للمخاطر على اختلاف أنواعها	1	4.35	0.80	مرتفعة	2
تتابع الشركة الأسباب التي أدت إلى حدوث المخاطر بهدف تجنبها مستقبلاً	3	4.34	0.76	مرتفعة	3
يتوفر لدى الشركة وسائل الحماىة ضد المخاطر الخارجية مثل الحرائق،أو السرقة	5	4.31	0.77	مرتفعة	4
تمتلك الشركة القدرة على إتباع إجراءات ملائمة في مواجهة المخاطر المحتلمة.	2	4.20	0.75	مرتفعة	5
مجال " تقييم المخاطر " ككل		**4.31**	**0.60**	**مرتفعة**	

للتحقق من قبول الفرضية إحصائيًا تم مقارنة المتوسط الحسابي للفقرات الخاصة بها مع الوسط الفرضي(3)، معيار قبول الفرضية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) من خلال تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال "تقييم المخاطر " ككل، الجدول رقم (6) يوضح ذلك.

ويرى الباحث أن معظم المخاطر التي تحدث داخل الشركة ينتج عنها بعض المخرجات السلبية ويزداد تفاقم هذه الأحداث السلبية في حالة عدم قدرة المنظمة على تغطيتها وتجاوزها. وبالتالي، فإن على الشركة العمل على تحليل المخاطر من أجل إيجاد الفرص المناسبة للتغلب عليها والعمل على تجاوز الأحداث السلبية الناتجة عنها.

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن الشركات تسعى نحو تخفيض مستويات المخاطرة التي يمكن أن تتعرض لها من أجل تحسين صورتها، حيث أنها تهدف من خلال تصنيف

أنواع المخاطر إلى زيادة مستويات الإنتاجية وتلبية احتياجات وتوقعات أصحاب المصالح وزيادة قدرتها على تجاوز المخاطر من خلال التركيز على أكثر أنواع المخاطر احتمالية في الشركات(Bolanos,2011).

الجدول رقم (7)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " تقييم المخاطر" ككل (ن=117)

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
تقييم المخاطر	4.31	0.60	23.91	117	0.00

تم اختبار المتوسط الحسابي للفرضية مع الوسط الفرضي (3) معيار قبول الفرضية حيث بلغت قيمة (T) للمجال ككل بلغت (23.91) بدلالة إحصائية (0.00) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α =0.05) والعلامة المعيارية للتدريج الخماسي (3)، وبهذا يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة ونصها " **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لفعالية تقييم المخاطر على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدقق الخارجي** ".

يعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن المخاطر تؤثر سلباً على درجة التأكد لدى متخذي القرارات في الشركات؛ لذا فإن التقليل من حالة عدم تأكد بالاعتماد على الملائمة المعلومات للقرار المتخذ يساعد الشركة إلى تقديم معلومات صحيحة، فكلما زادت المعلومات ملائمة زيادة كفاءة عملية التدقيق في الشركة؛ لذا فإن عملية تقييم المخاطر تساعد الشركة في توفير معلومات صحيحة ومناسبة مما يرفع من مستوى جودة التدقيق فيها.

3-4 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

Ho3: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α≤ 0.05) لفعالية أنشطة الرقابة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدقق الخارجي؟ ".

يبين من الجدول رقم (8) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع فقرات مجال " **أنشطة الرقابة** " ككل تراوحت بين (4.22-4.41) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الفقرات كان أعلاها للفقرة (1) والتي تنص على " يتوفر لدى الشركة صلاحيات محددة لكل مستوى إداري " بمتوسط حسابي (4.41) وانحراف معياري (0.85)، في المرتبة الأخيرة جاءت الفقرة (2) والتي تنص على " تقوم الشركة بفحص الأصول والدفاتر بشكل مستمر وفعال " بمتوسط حسابي (4.22) وانحراف معياري (0.68)، وبلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (4.28) وبانحراف معياري (0.68)بدرجة تقييم مرتفعة.

الجدول رقم (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع فقرات مجال "أنشطة الرقابة " (ن=117)

الفقرة	الرقم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم	الرتبة
يتوفر لدى الشركة صلاحيات محددة لكل مستوى إداري	1	4.41	0.85	مرتفعة	1
تحرص الشركة على الرقابة على صحة التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات	3	4.25	0.75	مرتفعة	2
يتوفر لدى الشركة وسائل الرقابة على إمكانية الوصول للبرامج وملفات البيانات	4	4.25	0.86	مرتفعة	2
تقوم الشركة بفحص الأصول والدفاتر بشكل مستمر وفعال	2	4.22	0.81	مرتفعة	4
مجال " أنشطة الرقابة " ككل		4.28	0.68	مرتفعة	

للتحقق من قبول الفرضية إحصائيًا تم مقارنة المتوسط الحسابي للفقرات الخاصة بها مع الوسط الفرضي(3)، معيار قبول الفرضية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) من خلال تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال "أنشطة الرقابة " ككل، الجدول رقم (9) يوضح ذلك.

الجدول رقم (9)
نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " أنشطة الرقابة "
ككل (ن=117)

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
أنشطة الرقابة	4.28	0.68	20.55	117	0.00

تم اختبار المتوسط الحسابي للفرضية مع الوسط الفرضي (3) معيار قبول الفرضية حيث بلغت قيمة (T) للمجال ككل بلغت (20.55) بدلالة إحصائية (0.00) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α =0.05) والعلامة المعيارية للتدريج الخماسي (3)، وبهذا يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة ونصها " **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفعالية أنشطة الرقابة على جودة التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي** ".

يعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن فعالية أنشطة الرقابة تؤثر بشكل مباشر على السليم والفعال نظام الرقابة الداخلية كما أنها تساهم في زيادة موضوعيته، أي أن يقوم كل موظف بعمله بطريقة فعالة وسليمة وان لا يكون خاضع لاعتبارات شخصية وبما في ذلك الإدارة وذلك لان الأساليب الرقابية عندما تكون أو تصبح شخصية فتكون غير موضوعية حينها فهذا كله سوف يؤثر على أداء الشركة، ويجب أن يتصف النظام أيضاً بالدقة أي الحصول على المخرجات والمعلومات بشكل دقيق وكافي وفي الوقت المناسب، وذلك لأن عامل الوقت يؤثر

على مدى الدقة ويؤثر على مدى المنفعة من المعلومة والتأكد أيضاً من المصدر الذي خرجت منه هذه المعلومة بشكل دقيق، ويجب على هذا النظام اكتشاف أي معلومـــات أو مخرجـــات خاطئة أو مضللة تساهم في وقوع أي نوع من الأخطاء أو أي من عمليات الاحتيال من غش أو تلاعب أو تزوير بالتالي فأن الاهتمام بفعالية الأنشطة الرقابية تساعد في توفير المعلومـــات الصحيحة للتدقيق مما يساهم في زيادة جودته وفعاليته.

كما وتعزى هذه النتيجة إلى أن أنشطة الرقابة تمثل السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من تنفيذ توجيهات الإدارة، حيث أنها تساعد علـــى التـــيقن مـــن أن التـــصرفات الضرورية قد تم أخذها عند التعامل مع مخاطر تحقيق أهداف الشركة بخـــصوص الأعمـــال والتقرير المالي أو الالتزام، وبصفة عامة تقع أنشطة الرقابة داخل أربع مجموعات عريـــضة وهي فحص الأداء وتشغيل المعلومات وضوابط الرقابة المادية بالإضافة إلـــى الفـــصل بـــين الواجبات، وقد يتم تقسيم أنشطة الرقابة إلى عنصرين هما السياسة التي تحدد ما الذي يجب أن يتم عمله بالإضافة إلى الإجراءات التي تهدف إلى تفعيل تلك السياسة.

ويرى الباحث أن اهتمام الشركات الصناعية بفعالية الأنشطة الرقابية يأتي مـــن بـــاب سعى الشركات إلى تحقيق الأهداف التي وجد من اجلها النظام الرقابي حيث يجب أن يكـــون هذا النظام مصمم بشكل فعال وسليم لكي يقوم بدوره بكل كفاءة وفعالية، ويجب أن يتوافر في هذا النظام جميع المقومات والمكونات والخصائص وذلك من أجل قيامه على تحقيـــق أهدافـــه بكل فاعلية وكفاءة وذلك لأنه إذا اختل احد هذه المكونات أو المقومات والعناصر فـــان ذلـــك سيؤثر على فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلى قوته وقدرته وعلى اكتشاف الأخطاء والمشاكل.

وأشارت دراسة (Krishnan & Schauer, 2000) إلى أنَّ أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق هي حجم الشركة، وحجم مكتب التدقيق، وأنظمة الرقابة الداخلية.

4-4 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

Ho4: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) فعالية المعلومات والاتصالات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدقق الخارجي ".

يبين من الجدول رقم (9) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع فقرات مجال " المعلومات والاتصالات " ككل تراوحت بين (4.30–4.55) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الفقرات كان أعلاها للفقرة (4) والتي تنص على " يتوفر لدى الشركة قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات المختلفة بكل يسر وسهولة " بمتوسط حسابي (4.55) وانحراف معياري (0.79)، وجاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة (6) والتي تنص على " يتوفر لدى الشركة إستراتيجية واضحة لتطوير نظم المعلومات فيها " بمتوسط حسابي (4.30) وانحراف معياري (0.68)، وبلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (4.41) وانحراف معياري (0.57) بدرجة تقييم مرتفعة.

جدول (10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع فقرات مجال " المعلومات والاتصالات " (ن=117)

الفقرة	الرقم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم	الرتبة
يتوفر لدى الشركة قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات المختلفة بكل يسر وسهولة.	4	4.55	0.79	مرتفعة	1
يتم إيصال المعلومات إلى المعنيين في الوقت المناسب	3	4.51	0.75	مرتفعة	2
يتوفر لدى الشركة نظام قوي لنظم المعلومات لإلكترونية	1	4.43	0.77	مرتفعة	3
تعتمد الشركة آلية ملائمة لتزويد المدراء بالمعلومات اللازمة	2	4.39	0.68	مرتفعة	4
يتم تخزين المعلومات بشكل صحيح	5	4.31	0.73	مرتفعة	5

الرتبة	درجة التقييم	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرقم	الفقرة
5	مرتفعة	0.68	4.30	6	يتوفر لدى الشركة إستراتيجية واضحة لتطوير نظم المعلومات فيها
	مرتفعة	0.57	4.41		**مجال " المعلومات والاتصالات " ككل**

للتحقق من قبول الفرضية إحصائيًا تم مقارنة المتوسط الحسابي للفقرات الخاصة بها مع الوسط الفرضي(3)، معيار قبول الفرضية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) من خلال تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " المعلومات والاتصالات " ككل، الجدول رقم (11) يوضح ذلك.

الجدول رقم (11)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " المعلومات والاتصالات " ككل (ن=117)

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
المعلومات والاتصالات	4.41	0.57	26.95	117	0.00

تم اختبار المتوسط الحسابي للفرضية مع الوسط الفرضي (3) معيار قبول الفرضية حيث بلغت قيمة (T) للمجال ككل بلغت (26.95) بدلالة إحصائية (0.00) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α =0.05) والعلامة المعيارية للتدريج الخماسي (3)، وبهذا يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة ونصها " **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq$ 0.05) لفعالية المعلومات والاتصالات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدقق الخارجي** ".

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن صحة المعلومات ومصداقيتها عنصر هام من عناصر التدقيق؛ إذ يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بعملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية في الشركة من خلال فحص النظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف للسجلات

المحاسبية والمسؤولين عن كل سجل وتدقيق تلك السجلات، كذلك المستندات والدورة المستندية فمن خلال هذه الكشوف يتمكن المدقق الحكم على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، ويجب أن تتصف المعلومات بالوضوح والدقة وفي مواعيد دقيقة أيضاً، حتى تتمكن الشركة من الاستفادة من هذه المعلومات في وظيفتها الرقابية واتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

ويرى الباحث إن نظام المعلومات من أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية والذي يهتم بضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للشركة لضمان تحقيق أهداف الشركة، ويتم توصيل تلك المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالشركة إلى أعلى والى أسفل من خلال قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد القوائم المالية، ولا شك أن الشركات الصناعية عينة الدراسة تسعى إلى تحقيق أهدافها بكفاءة عالية لذا فهي تهتم بعملية توصيل المعلومات للحكم على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية. وقام الججاوي (2006) في دراسته بتحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات حيث توصل إلى أنَّ نظام المعلومات والاتصالات أهم عنصر من عناصر الرقابة الداخلية.

4-5 اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

Ho5: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لفعالية المراقبة على جودة التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي".

يبين الجدول رقم (12) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع فقرات مجال " المراقبة " ككل تراوحت بين (4.23-4.48) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الفقرات كان أعلاها للفقرة (5) والتي تنص على " تهتم الشركة بمتابعة العوامل التي تؤثر على سير عملها سلبا أو أيجابا " بمتوسط حسابي (4.48)، وجاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة

(1) والتي تنص على " تقوم الشركة بمتابعة الأنشطة الشغيلية بصورة دورية " بمتوسط حسابي (4.23)، وبلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (4.34) بدرجة تقييم مرتقعة.

الجدول رقم (12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع فقرات مجال " المراقبة " (ن=117)

الفقرة	الرقم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم	الرتبة
تهتم الشركة بمتابعة العوامل التي تؤثر على سير عملها سلباً أو إيجاباً	5	4.48	0.77	مرتفعة	5
تحرص الشركة على متابعة حجم الأهداف المحققة وفقاً لخطتها الإستراتيجية	3	4.35	0.74	مرتفعة	2
تهتم الشركة بإجراء جرد سنوي لأصولها	4	4.35	0.79	مرتفعة	1
تقوم الشركة باستخدام نتائج تقارير الأداء لمتابعة أعمالها	2	4.31	0.72	مرتفعة	4
تقوم الشركة بمتابعة الأنشطة التشغيلية بصورة دورية	1	4.23	0.68	مرتفعة	3
مجال " المراقبة " ككل		**4.34**	**0.58**	**مرتفعة**	

للتحقق من قبول الفرضية إحصائيًا تم مقارنة المتوسط الحسابي للفقرات الخاصة بها مع الوسط الفرضي(3)، معيار قبول الفرضية عند مستوى الدلالة ($\alpha\leq 0.05$) من خلال تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " **المراقبة** " ككل، الجدول رقم (13) يوضح ذلك.

جدول (13)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " المراقبة " ككل (ن=117)

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
المراقبة	4.34	0.58	25.22	117	0.00

تم اختبار المتوسط الحسابي للفرضية مع الوسط الفرضي (3) معيار قبول الفرضية حيث بلغت قيمة (T) للمجال ككل بلغت (25.22) بدلالة إحصائية (0.00) وهي قيمة موجبة

ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α =0.05) والعلامة المعيارية للتــدريج الخماســي (3)، وبهذا يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة ونــصها " **يوجـد أثــر ذو دلالــة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha\leq$ 0.05) لفعالية المراقبة على جودة التدقيق الخارجي مــن وجهة نظر المدقق الخارجي** ".

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى وعي الشركات الصناعية حــول أن نظــم المراقبــة الداخلية تتطلب متابعة ومراقبة، وتمثل المراقبة العملية التي تتعامل مع التقييم المستمر لجــودة أداء المراقبة الداخلية وتتضمن تلك العمليات تصميم ضوابط المراقبة الداخلية وتشغيلها علــى أساس زمني مع الأخذ في الاعتبار التصرفات التصحيحية الضرورية وعن طريق المراقبــة يمكن الإدارة أن تحدد ضوابط المراقبة الداخلية تعمل كما هو مستهدف منها، وأنــه قــد تــم تعديلها لمواجهة التغيرات المحيطة على نحو ملائم.

واختلفت هذه النتيجة مع نتائج دراسة الصمادي (2011) التي توصلت إلــى وجــود علاقة عكسية بين جودة لجنة التدقيق وفاعلية نظام المراقبة الداخلية من وجهة نظر المــدققين الخارجيين.

4-6 اختبار الفرضية الرئيسة

Ho: لا يوجد أثر لفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) على جودة التــدقيق الخارجي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"

تمَّ احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة عــن الأداة ككل، وتطبيق اختبار (One Sample T-test)، الجدول رقم (14) يوضح ذلك.

الجدول رقم (14)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على الأداة ككل ونتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test)

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
الأداة ككل	4.36	0.48	30.51	117	0.00

بيَّن الجدول رقم (14) اختبار المتوسط الحسابي للفرضية مع الوسط الفرضي (3) معيار قبول الفرضية حيث بلغت قيمة (T) للأداة ككل بلغت (30.51) بدلالة إحصائية (0.00) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α =0.05) والعلامة المعيارية للتدريج الخماسي (3)، وبهذا يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة ونصها " **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq$ 0.05) لفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) على جودة التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية** ".

واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة السبوع (2011) التي توصلت إلى فاعلية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية. وأشارت دراسة (Zhang, et al,2007) إلى وجود علاقة بين جودة التدقيق، وضعف الرقابة الداخلية. وتوصلت دراسة (Badara & Saidin, 2013) إلى أن خبرة التدقيق يمكنها أن تؤثر على فعالية المدققين الداخليين في منظمات القطاع العام.

الفصل الخامس

النتائج والاستنتاجات والتوصيات

5-1 النتائج

1. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفعالية بيئة الرقابة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدقق الخارجي.
2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفعالية تقييم المخاطر على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدقق الخارجي.
3. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفعالية أنشطة الرقابة على جودة التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي ".
4. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفعالية المعلومات والاتصالات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدقق الخارجي ".
5. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفعالية المراقبة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدقق الخارجي.
6. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لفاعلية أنظمة المراقبة الداخلية وفق إطار (COSO) على جودة التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

5-2 الاستنتاجات

1. إن شركات القطاع الصناعي الأردني تعتمد على الوسائل التكنولوجية الحديثة في الرقابة على أنشطتها الداخلي.
2. هناك حرص من قبل الشركات الصناعية الأردنية في مواجهة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة بكافة أنواعها.
3. يتوفر لدى معظم الشركات الصناعية الأردنية وسائل رقابية على إمكانية الوصول للبرامج وملفات البيانات.
4. تمتلك معظم الشركات الصناعية الأردنية قنوات اتصال فعالة تمكن الموظفين من توصيل المعلومات المناسبة في الوقت المناسب إلى كافة المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي.
5. تهتم معظم الشركات الصناعية الأردنية بالجرد السنوي لأصولها لضمان مستوى الإنتاج المطلوب.

5-2 التوصيات

1. ضرورة زيادة الاعتماد على الوسائل التكنولوجية الحديثة في الرقابة على أنشطتها الداخلية لزيادة كفائتها وفاعليتها.
2. تكثيف الجهود المبذولة في مواجهة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركات الصناعية الأردنية على اختلاف أنواعها.
3. على الشركات الصناعية الأردنية تطوير الوسائل التكنولوجية بشكل مستمر لتمكنها من الوصول للبرامج والبيانات.

4. زيادة قنوات الاتصال بين المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي من خلال تقارير دورية وعلى اختلاف أنواعها لأحكام الرقابة على سائر أنشطة الشركة والمساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات السليمة.

5. تطوير آليات الجرد السنوي في الشركات الصناعية الأردنية لأصولها بما يضمن لها مستوى إنتاج جيد.

6. يجب على المدقق الخارجي تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بشكل دوري حتى يحافظ على مستوى فاعليتها لتلك الأنظمة الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق.

7. يجب على المدقق تقديم تقرير خاص بفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية موجها إلى المساهمين ومجلس الإدارة بحيث تكون هناك صورة واضحة للإدارة العليا عن مستوى فعالية تلك الأنظمة والتدخل الايجابي لتحسين فعاليتها في حال ان مستوى الفعالية متدني وبالتالي نحصل على مستوى عالي لجودة التدقيق الخارجي.

8. يجب على إدارات الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية متابعة كل مستجدات وسياسات ومقررات جديدة صادرة عن COSO والعمل على تطبيقها بدقة للخروج بنظام رقابي فعال وقوي.

9. ضرورة الاهتمام بعقد دورات متخصصة بالمدقق الداخلي في الشركات الصناعية الأردنية، بحيث تتناول هذه الدورات أنظمة التدقيق الداخلي وفق إطار COSO والتعريف بها وتأهيل المدققين الداخليين من ناحية آلية التدقيق الداخلي وفق إطار COSO.

قائمة المراجع

المراجع العربية

أولاً: الكتب

1- أبو رقبة، توفيق والمصري، عبد الهادي، (1991)، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، اربد: دار الكندي للنشر والتوزيع.

2- التميمي،هادي، (2006)،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، عمان: دار وائل للنشر.

3- جربوع، يوسف محمود (2007)، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

4- جمعة، أحمد حلمي (2010)، **التدقيق المستند على المخاطر**، عمان: مملكة المعرفة للدراسات والاستشارات والتطوير.

5- جمعة،أحمد حلمي (2005)،**المدخل إلى التدقيق الحديث**،الطبعة الثانية، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

6- الذنيبات،علي عبد القادر (2010)، **تدقيق الحساب تفيض المعايير الدولية: نظرية وتطبيق**، الطبعة الأولى، عمان: المكتبة الوطنية.

7- الذنيبات،علي(2006)، **تدقيق الحساب تفيض ومعايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية : نظرية وتطبيق**، عمان:مطبعة الجامعة الأردنية.

8- زريقات،عمر؛ كلبونة، أحمد، ومحمود، رأفت(2011)،**علمت دقيق الحسابات النظري**،الطبعة الأولى،عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

9- سلامة، عمرو محمد (2014)، **نظم الرقابة الداخلية الخاصة بقطاع المستشفيات والمنشآت الصحية،** شبكة الألوكة www.aluka.net.

10- الصحن، عبد الفتاح محمد، (2006)،**المراجعة والرقابة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث،** ط1، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.

11- الصحن، عبد الفتاح، محمد، سرايا، عبد الوهاب، نصر، وشحاتة، السيد (2008)، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية،** الإسكندرية: الدار الجامعية.

12- العامري،صالح، والغالبي، طاهر (2007)،**الإدارة والأعمال،** الطبعة الثانية، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

13- عباس، أنس. (2011)، **إدارة الأعمال وفق منظور معاصر**، الطبعة الأولى، عمان:دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

14- عبد الرزاق، محمد .(2010). **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**. الطبعة الثانية، لبنان: الدار النموذجية للطباعة والنشر.

15- علي، عبد الوهاب وشحاتة شحاتة(2006)، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الإسكندرية : الدار الجامعية.

16- علي، عبد الوهاب وشحاتة، شحاتة (2006)،**الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة – في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال: الواقع والمستقبل،** الإسكندرية:الدار الجامعية.

17- عودة، أحمد (2005)، **القياس والتقويم في العملية التدريبية، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن- إربد.**

18- القاضي، حسين، (2008). **التدقيق الداخلي**، الطبعة الأولى، دمشق: منشورات جامعة دمشق، سوريا.

19- القاضي، حسين، ودحدوح، حسين (2009)، **مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

20- لطفي، أمين (2006)، **التدقيق بين النظرية والتطبيق**، الإسكندرية: الدار الجامعية.

21- لطفي، أمين (2007)، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الإسكندرية: الدار الجامعية.

22- محمود، منصور والطحان، محمد والحموي، محمد (1994)، **أساسيات المراجعة**، القاهرة: دار الكتب المصرية.

23- مهدي، عفاف عباس. (2007)، "تحديد إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة العمل"، **بحث مقدم إلى هيئة أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين**، بغداد: العراق.

24- نور، أحمد (1992)، **مراجعة الحسابات: من الناحية النظرية والعملية**، الإسكندرية: مطبعة الانتصار.

25- نور، أحمد؛ عبيد، حسين، وشحاتة، شحاتة (2007)، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الإسكندرية: الدار الجامعية.

26- الوقاد، سامي، ووديان، محمد. (2010)، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

ثانياً: الرسائل الجامعية

27- بدوي، عبد السلام خميس، (2011)، **أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة: دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة،** رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

28- حميدات، محمد (2002)، **تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها**، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، اربد، الأردن.

29- حميدات، محمد(2002)، **تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها (دراسة ميدانية)**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، اربد، الأردن.

30- شاهين، سمر محمد، (2007)، **واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.

31- الصمادي،علاء (2010)،**أثر جودة لجنة التدقيق على فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية (دراسة ميدانية) . رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، إربد ، الأردن.**

32- العازمي، فايز مرزوق حمد صعفاك، (2012)، **دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية، (دراسة ميدانية)**، رسالة ماجسيتر، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

33- عبد الكريم، نهلة إبراهيم.(2008). **أثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة الفعالية بالمنشآت الصناعية**، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا، السودان.

34- عثمان، سارة (2013)،**دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار بحاوي مسعود)**،رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة قاصدي رباح ، ورقلة ،الجزائر.

35- العرموطي،عامر(2013)، **مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم**. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

36- غنيمات، عبد الله.(2010). **العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مؤسسات القطاع العام الأردني**. رسالة ماجستير، الجامعة الهاشمية، الأردن.

ثالثاً: المجلات المحكمة

37- ججاوي، طلال (2006)، تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحاسبات – دراسة استكشافية لجنة من مراقبي الحاسبات في العراق، **المجلة العربية للإدارة .26(1)، 35- 63.**

38- الدوغجي،علي والخير وأيمان (2013)،تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذجCOSO،**مجلة العلوم الاقتصاديةً والإداريةٌ**،المجلد 19العدد70: 398-433.

39- السبوع، سليمان (2011)،أثر هياكل لأنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطارCOSOعلى أهداف الرقابة (حالة الشركات الصناعية الأردنية)،**دراسات العلوم الإدارية**،الجامعة الأردنية.المجّلد38 ،العدد1: 103-117.

40- النوايسة، محمد إبراهيم (2006)،العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات:دراسة ميدانية من وجهة نظر مدقق الحسابات الخارجيين في الأردن، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد (2)، العدد (3): 390-415.

رابعاً: المؤتمرات

41- جميل، أحمد، وعثمان، عثمان. (2012)، "إمكانية استخدامات تقنيات الذكاء الصناعي في ضبط جودة التدقيق الداخلي: دراسة ميدانية في الشركات المساهمة العامة الأردنية"،**المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر: ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة (23-26 نيسان)**،جامعة الزيتونة الأردنية ،عمان: الأردن.

42- دهمش، نعيم، وأبو زر، عفاف (2005)، "الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، **المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)**، 27-28 نيسان، عمان: الأردن.

المراجع الأجنبية

1- Agbegule, Adebayo & Jokipii, Annukka.(2009). strategy, control activities, monitoring and effectiveness, Managerial Accounting Journal, Vol. 24 No.6.

2- Amir , D . , & Sonderpandian , J . 2002 .Complete Business Statistics . New York : McGraw – Hill.

3- Arens, A., Elder, R., and Beaslay , M. (2010) , A**uditing and Assurance Services: An Integrated Approach** , 13th Edition, Prentice Hall , Pearson Education , Inc , New Jersey-USA.

4- Badara, Mu'azu & Saidin, Siti.(2013). The Relationship between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations. **International Journal of Academic Research in Accounting, 3** (3), 329–339.

5- Campbell, David ., Campbell, Mary., & Adams, Gary .(2006). Adding Significant Value with Internal Controls. **CPA Journal, 76** (6), 20-25.

6- Committee of Sponsoring Organizations of the Tredway Commission (COSO) , **Internal Control Integrated Framework**: Framework **,** New Jersey , 1992.

7- Copley, P., and Mary S. (1993) , The Impact of Competition on the Quality of Governmental audits , A **Journal of Practice and Theory** , Vol. (12) , No. (1): 88-98.

8- COSO.(2013). Internal Control – Integrated Framework, Evaluation Tools, The Institute of Internal Auditors (IIA).

9- De-Angelo , L. (1981) , Auditor Size and Audit Quality , **Journal of Accounting and Economics** , Vol. (3): 183-199.

10- Dickins, Denise., O'Hara, Margaret., & Reisch, Johan.(2010). Frameworks for establishing and evaluating internal controls: a primer and case study, **Journal of Case Research in Business & Economics**, Vo l3. P1.

11- Dies , D. , and Giroux , G. , (1992) , Determinants of Audit Quality in the Public Sector , **The Accounting Review** , PP. 264-279.

12- Doupch, N., and Simuric , D. , (1982) , Competition in Auditing: An Assessment , **Fourth Symposian on Auditing Research**. Urban IL: Office of Accounting Research, PP. 403-450.

13- Druker, Peter. F, (2009), Management**: Tasks Responsibilities**, Practice, Harper Colophon Books New York.

14- Experienced BKD Professionals , (2013) , "COSO's 2013 Internal Control Framework Implementing the Enhanced Guidance for Internal Control over External Financial Reporting".

15- Frazier, (2010), The New SAS No.78, The CPA Journal, New York, Vol. 66, Issue 6, p:43.

16- Knapp. M., (1985), Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure, The **Accounting Review**, PP. 202-211.

17- Kopp, Lori, S. & Bierstake, James, L. (2006) " Auditors' memory of internal control information: the effect of

documentation preparation versus review", **Advances in Accounting Behavioral Research**, Vo.9, No. 3, pp.27-50.

18- Krishnan, Jagan & Schauer, Paul .(2000). The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not for Profit Sector. **A Journal of Practice & Theory, 19**(2), 9-25.

19- McNally, S. (2013). **The 2013 COSO Framework & SOX Compliance, One Approach to an Effective Transition**. Strategic finance, June 2013.

20- Michael C. K., (1991), Factors that Audit Committee Menbers Use as Surrogates for Audit Quality. **A Journal of Practice and Theory**, Vol. (10). No. (1): 35-52.

21- Newton, J., and Robert H., (1989), The Association between Audit Technology and Audit Delay, A **journal of Practice and Theory**. PP. 23-37.

22- O'Leary, C. and Iselin, E. and Sharma, D. (2006). The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors' Evaluations of Internal Controls. **Pacific Accounting Review (NZ), 18**(2): 68-95.

23- Pickett, K., (2010) , **The Internal Auditing Handbook** , Third Edition, A John Wiley and Sons , Ltd. , Publication.

24- Ricchiute, D.N, (2008), Auditing, Cincinnati Ohio; South Western

25- Robertson, J.C (2010), Auditing, Irwin, Homewood, Boston.**The internal Control**, Vo. 63, No.5, and pp: 47-52.

26- Rubino, Michele and Vitolla, Filippo .(2014). Internal control financial reporting : opportunities using the COBIT framework**. Managerial Auditing Journal, 29**(8), p736.

27- Sarrazin-Gauthier, k. (2014). **5 components, 17 principles, 81 points of focus are you ready for the 2013 COSO framework?** , In Evolution of Excellence. Richter LLP, Montréal, Toronto.

28- Schroeder , M.; Salomon , I. , and Vickery , D. , (1986) , Audit Quality: the Perceptions of Audit Committee Chairpersons and Partners , **A Journal of Practice and Theory** , Vol. (5) , No. (2): 86-94.

29- Sekaran , U. , and Bougie , R. , (2010) , **Research Methods for Business** , Wiley , 5th Edition.

30- Swinkels, Walter .(2009). **Contributions and limits of Internal Auditing to the control of the firm.** 7th European IACG Confrrence-Paper W.H.A. Swinkels- March 14, 2014.

31- Taylor, D.H, (2008), Auditing Integrated Concepts and Procedures, John. Wiley.

32- Warren, S. , James , M., and Philip , E. , (2002) , **Accounting** , Thomson / South-Western , 20th Edition.

33- Whittington, Ray, (2009), New Audit Documentation Requirement; SAS 96 Raise the Bar for Audit Documentation, Adding Specific Requirement in Several Areas, Journal of Accountancy . Vol .65, No, 3. pp. 72- 92.

34- Zhanga, Yan., Zhoua, mailto:yzhang@binghamton.eduJian., http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425407000208 -

cor1mailto:jzhou@binghamton.edu&
Zhou,http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425407000208 -aff1

35- Nan.(2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. **Journal of Accounting and Public Policy, 26**(3), 300-327.

36- Zikmund, W., (2000) , **Business Research Methods** , 6th Edition , The Press Harcourt College Publishers , London. GB.

المــــلاحق

ملحق رقم (1)

استبانة الدراسة

جامعة جرش

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

نموذج لاستبانة تتعلق بدراسة بحثية لغايات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة تحت عنوان:

"أثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO 2013 على جودة التدقيق الخارجي/ دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"

الأخ المجيب/ الأخت المجيبة

يقوم الباحث بإجراء دراسة من أجل التعرف على "أثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO 2013 على جودة التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية". ولغايات البحث العلمي واستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، سيتم توزيع هذه الاستبانة على العاملين في قسم التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية.

أرجو التكرم بتعبئة الاستبانة التي بين أيديكم بكل صراحة وموضوعية وشفافية، مؤكداً لكم أن إجابتكم سوف تعامل بسرية تامة، وهذه المعلومات سوف تستخدم لغايات البحث العلمي الخالص فقط .

شاكر ألكم محسن تعاونكم ومصداقيتكم، ،

المشرف: الدكتور عاطف البواب

الباحث: محمود العزام

الجزء الأول: البيانات الديموغرافية

الرجاء وضع إشارة صح أمام الاختيار المناسب :

1- العمر:

☐ 29 فأقل ☐ 30 – 39 ☐ 40 – 50 ☐ 51 فأكثر .

2- المسمى الوظيفي:

☐ مدير مالي مدير تدقيق ☐ مدقق أخرى (أذكرها..........) ☐ ☐

3- المؤهل العلمي:

☐ بكالوريوس ☐ماجستير ☐دكتوراه

4- التخصص العلمي:

☐ محاسبة ☐ علوم مالية ومصرفية ☐ اقتصاد ☐ إدارة أعمال

☐ تخصص آخر (يرجى ذكره)................

5- سنوات الخبرة:

☐ 5 سنوات فأقل ☐ 6–10 سنوات ☐ 11– 15 سنة ☐ 15 سنة فما فوق

6- ما هي الشهادة المهنية التي يتحملها (يمكنك اختيار أكثر من بديل)؟

☐ شهادة المحاسب القانوني الأردنيJCPA ☐ شهادة المحاسب القانوني الأمريكيCPA

☐ شهادة المحاسب القانوني ☐ لا يحمل شهادة مهنية..............................لا يوجد.

☐

الجزء الثاني: فقرات الاستبانة

يرجى إبداء الرأي في ما يتعلق بالفقرات الخاصة أثر فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة COSO 2013 على جودة التدقيق فيشركنكم من خلال وضع إشارة (×) عند الإجابة المختارة والتي تعبر عن قناعتكم.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة (5)	موافق (4)	موافق إلى حد ما (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة (1)
	بيئة الرقابة					
1-	تتصف البيئة الرقابية في الشركة بالشفافية والموضوعية					
2-	تمتلك إدارة الشركة أسلوب جيد لتفويض الصلاحيات					
3-	تمتلك الشركة سياسات فاعلة لتدرى بالموظفين					
4-	يتوفر في الشركة نظام للضبط الداخلي ساهم في ضبط أداء العاملين.					
5-	تحرص الشركة على مراقبة أنشطتها بصورة دورية ومنظمة					
6-	تعتمد الشركة على الوسائل التكنولوجية الحديثة في الرقابة على أعمالها.					
	تقييم المخاطر					
7-	تحرص الشركة على تحديات ما لا تعرضها للمخاطر على اختلاف أنواعها.					
8-	تمتلك الشركة القدرة على إتباع إجراء الملائمة في مواجهة المخاطر المحتملة.					
9-	تتابع الشركة الأسباب التي أدت إلى حدوث المخاطر بهدف تجنبها مستقبلاً.					
10-	تحرص الشركة على تصنيف أنواع المخاطر المحتمل لأن تتعرض لها مختلف الاستثمارات التي تقوم بها.					
11-	تـــــوفر لدى الشركة وســـــائل الحمايـــــة ضـــــد المخـــــاطر الخارجيـــــة مثـــــل الحرائق، أو السرقة.					
	أنشطة الرقابة					
12-	يتوفر لدى الشركة صلاحيات محددة لكل مستوى إداري.					
13-	تقوم الشركة بفحص الأصول والدفاتر بشكل مستمر وفعال.					
14-	تحرص الشركة على الرقابة على صحة التسجيل فـــــــــــي السجلات والمستندات والوثائق والملفات.					
15-	يتوفر لدى الشركة وسائل الرقابة على إمكانية الوصـــول للبرامج وملفات البيانات.					
	المعلومات والاتصالات					
16-	يتوفر لدى الشركة نظام قوي لنظم المعلومات لإلكترونية.					
17-	تعتمد الشركة آلى ملائمة لتزويد المدراء بالمعلومات اللازمة.					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة (5)	موافق (4)	موافق إلى حد ما (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة (1)
18-	يتم اتصال المعلومات إلى المعنيين في الوقت المناسب.					
19-	يتوفر لدى الشركة قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات المختلفة.					
20-	يتم تخزين المعلومات بشكل الصحيح.					
21-	يتوفر لدى الشركة إستراتيجية واضحة لتطوير نظم المعلومات فيها.					
الرقابة						
22-	تقوم الشركة بمتابعة الأنشطة التشغيلية بصورة دورية.					
23-	تقوم الشركة باستخدام نتائج تقارير الأداء لمتابعة أعمالها.					
24-	تحرص الشركة على متابعة حجم الأهداف المحققة وفق ألخطتها الإستراتيجية.					
25-	تهتم الشركة بإجراء جرد سنوي لأصولها.					
26-	تهتم الشركة بمتابعة العوامل التي تؤثر على سير عملها سلباً أو إيجاباً.					

ملحق رقم (2)

قائمة بأسماء محكمي الاستبانة

الرقم	اسم المحكم	الرتبة	القسم	اسم الجامعة
1	ميشيل سويدان	أستاذ	المحاسبة	اليرموك
2	أحمد العمري	أستاذ	المحاسبة	اليرموك
3	محمد التميمي	محاضر متفرغ	المحاسبة	اليرموك
4	أسامة عبد المنعم	أستاذ مساعد	المحاسبة	جرش
5	سناء مسودة	أستاذ مشارك	المحاسبة	جدارا
6	ثائر أبو طير	أستاذ مشارك	المحاسبة	جدارا
7	عطا الله الحسبان	أستاذ مشارك	المحاسبة	إربد الأهلية